



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO  
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLÁN**

***“ASPECTOS FISCALES Y CONTABLES DEL RÉGIMEN DE  
PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES 2005”***

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

P R E S E N T A :

ARTURO MORENO RIVERA

ASESOR: L.C. Y M.A. BENITO RIVERA RODRÍGUEZ



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

# AGRADECIMIENTOS

## A Dios:

*Por darme la vida, la familia, la salud, los amigos.  
por los sueños...  
Por enseñarme el camino y llevarme de su mano.*

## A la Universidad Nacional Autónoma de México Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán Campo 4:

*Por la oportunidad de ser, de pensar, de hacer,  
de compartir con tanta gente maravillosa.*

## A mis papas:

*Cómplices indirectos del presente trabajo y fuente de mi  
Inspiración estudiantil.  
Todo esto es suyo.*

## Alejandro:

*Por ser mi guía, mi ejemplo, mi apoyo.  
Gracias por ser mi papá.  
Te quiero mucho.*

## Conchita:

*Por tus manos de amor, por todo lo que me has dado.  
Por todo tu apoyo y comprensión,  
por estar siempre a mi lado.  
Te adoro angelito.*

## A mis hermanos:

*Alex y José, realmente la vida no sería igual  
sin ustedes, gracias por compartir tantos proyectos,  
se que vamos a lograrlos, esto es solo el principio.*

## Al señor Martín Ruiz:

*Por ser ese ángel que me apoyó cuando más lo necesité.  
Agradezco infinitamente todo el apoyo que me brindó,*

*de verdad sin usted esto hubiera sido muchísimo más difícil de lograr,  
muchas gracias, siempre contará conmigo.*

**Al M.A. Benito Rivera Rodríguez**

*Por todos sus consejos y apoyo en mi  
desarrollo como estudiante, como profesionista  
y como ser humano,  
y por el valioso tiempo que dedicó  
a la revisión del presente trabajo.  
Muchas gracias.*

**A la M. A. Teresita Hernández Martínez:**

*Por su comprensión y apoyo,  
por sus excelentes clases.  
Ojalá hubiera muchos maestros (as) como usted.*

**A Todos los Profesores de la FESC:**

**Gracias por el tiempo dedicado a la  
actividad más noble y valiosa del ser humano:  
heredar el conocimiento para generar  
mejores condiciones de vida.**

**Marú:**

*Jamás he tenido una amiga como tú  
fuiste un gran apoyo en todo,  
se que ahora tu vida lleva otros caminos  
pero se que sabrás caminar por ellos.  
Deseo que seas inmensamente feliz y  
muchas gracias por aguantarme.  
Que nuestra amistad no acabe nunca  
te quiero mucho.*

**Marcela Pineda García**

*Gracias por todo tu apoyo en la realización  
de esta tesis y por respetar*

*mis puntos de vista en el  
trabajo.*

### **A la familia Morales Cayetano**

*Por su amistad y apoyo tanto en  
las buenas como en las malas,  
de verdad son como de mi familia.*

### **A toda mi familia**

*Primos, tíos, etc.  
Gracias por todo*

### **A todos mis amigos (as)**

*No menciono a ninguno (a) porque se que mi mala memoria  
podría olvidar el nombre de alguno de ustedes y como aunque  
eso pudiera ocurrir lo que si no pasaría es la posibilidad de  
olvidar todo lo que hemos pasado juntos, realmente  
los quiero mucho y les agradezco por todo.*

*Cuatro cosas hay que no vuelven:  
La flecha arrojada,  
La palabra ya dicha,  
La oportunidad desperdiciada,  
La vida pasada.  
Anónimo.*

*Las barreras están solo en la mente,  
Serás tan grande como sueñes  
Sólo despierta y trabaja incansablemente.*

*Arturo Moreno R.*

# “ASPECTOS FISCALES Y CONTABLES DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES”

## ÍNDICE

	PÁGINA
<b>CAPITULO 1. ANTECEDENTES DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES</b>	
1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS	2
<b>CAPÍTULO 2. ASPECTOS FISCALES.</b>	
2.1 QUIÉNES PUEDEN TRIBUTAR EN ESTE RÉGIMEN.	10
2.1.1 CONTRIBUYENTES QUE INICIAN ACTIVIDADES.	13
2.1.2 COPROPIETARIOS.	16
2.1.3 SUCESIÓN.	17
2.2 QUIÉNES NO PODRÁN TRIBUTAR EN ESTE RÉGIMEN FISCAL	17
2.2.1 INGRESOS POR COMISIÓN, MEDIACIÓN, AGENCIA, REPRESENTACIÓN, CORREDURÍA, CONSIGNACIÓN, DISTRIBUCIÓN O ESPECTÁCULOS PÚBLICOS.	17
2.2.2 INGRESOS DE MÁS DEL 20% POR ENAJENACIÓN DE MERCANCÍAS EXTRANJERAS.	17
2.2.3 CONTRIBUYENTES QUE DEJEN DE PAGAR EL IMPUESTO CONFORME A ESTE RÉGIMEN.	20
2.2.4 CONTRIBUYENTES QUE HAYAN TRIBUTADO EN EL RÉGIMEN DE PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y	21

<p style="text-align: center;">PROFESIONALES O EN EL RÉGIMEN INTERMEDIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES.</p>	
2.2.5	CONTRIBUYENTES QUE REALICEN ACTIVIDADES ATRAVÉS DE FIDEICOMISOS. 21
2.3	OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES DE ESTE RÉGIMEN. 22
2.3.1	INSCRIPCIÓN EN EL R.F.C. 22
2.3.2	PRESENTACIÓN DE AVISOS. 35
2.3.3	CONSERVACIÓN DE COMPROBANTES DE ADQUISICIONES DE BIENES DE ACTIVO FIJO. 44
2.3.4	REGISTRO DE INGRESOS DIARIOS. 44
2.3.5	EXPEDIR COMPROBANTES DE VENTA. 45
2.3.6	PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES BIMESTRALES. 47
2.3.6.1	DECLARACIÓN BIMESTRAL CON PAGO. 54
2.3.6.1.1	DECLARACIÓN BIMESTRAL CON PAGO EN VENTANILLA BANCARIA 54
2.3.6.1.2	DECLARACIÓN BIMESTRAL CON PAGO MEDIANTE TRANSFERENCIA ELECTRÓNICA DE FONDOS. 62
2.3.6.2	DECLARACIÓN BIMESTRAL SIN PAGO (DECLARACIÓN EN CEROS) 63
2.3.7	EROGACIONES POR SALARIOS Y PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES (P.T.U.) 66
2.3.8	VERIFICACIÓN MENSUAL DE INGRESOS. 69
2.3.9	DECLARACIÓN ANUAL DE INGRESOS. 70
2.4	DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS. 70
2.4.1	IMPUESTO SOBRE LA RENTA (I.S.R. BIMESTRAL). 71
2.4.2	IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANUAL. 79
2.4.3	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (I.V.A. BIMESTRAL). 80
2.4.4	INCONSTITUCIONALIDAD DEL I.V.A. 98
2.4.5	IMPUESTO AL ACTIVO. 101
2.4.6	DE LAS MULTAS. 102

## **CAPÍTULO 3. ASPECTOS CONTABLES.**

3.1	DE LA CONTABILIDAD. 104
-----	-------------------------

## **CAPÍTULO 4. CASO PRÁCTICO.**

4.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. 108

4.2 SOLUCIÓN. 109

**CONCLUSIONES** 139

**BIBLIOGRAFÍA** 142

# **OBJETIVOS**

## **GENERAL**

Generar un material de apoyo para todos aquellas personas que tienen relación con el área fiscal, a fin de facilitar el estudio y el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales del Régimen de Pequeños Contribuyentes.

## **PARTICULARES**

Realizar un análisis minucioso de todo lo relativo al Impuesto al Valor Agregado, con el fin de encontrar una explicación clara que facilite a los pequeños contribuyentes su entendimiento y cumplimiento.

Otro de los objetivos del presente trabajo de tesis es orientar a todos los contribuyentes y estudiosos del tema, sobre el cálculo del impuesto sobre la renta.

También se tiene como objetivo el estudio de todo lo relativo a el uso de la firma Electrónica Avanzada, para concluir si los pequeños contribuyentes están obligados o no a el uso de ésta.

# **RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES**

## **TITULO IV, CAPÍTULO II SECCIÓN III DE LA L.I.S.R.**

### **INTRODUCCIÓN**

Nuestra Carta Magna nos otorga derechos pero también obligaciones, una de las obligaciones (la principal quizá) la establece en su Artículo 31 fracción IV: “es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, y digo yo que es quizá la obligación principal impuesta por dicho ordenamiento legal porque del cumplimiento de tal imposición depende el mantenimiento de toda la infraestructura del Estado, depende la convivencia armoniosa, o al menos el intento de ésta, de todos los mexicanos entre sí y además de nuestras relaciones con el mundo entero, pues necesitamos de todos los mecanismos de control, de todas las relaciones públicas que nos proporciona el Estado, necesitamos de que exista quien elabore las leyes, quien las ejecute y quien castigue su incumplimiento, para lograr la existencia de la vida diaria, la existencia del intercambio comercial nacional e internacional, la existencia del derecho a la educación y al trabajo y la existencia de todo el marco legal que rige nuestras relaciones con nuestros semejantes, y podría mencionar muchos más beneficios que nos otorga el mantener todo un esquema político que da garantía a nuestra vida en sociedad, claro que también se pueden mencionar los aspectos malos de este sistema político, pero no es el tema central de este trabajo, sólo pretendo concientizar a los lectores de la importancia de contribuir al gasto público, para disfrutar de todo lo que nuestra condición de ciudadanos mexicanos nos brinda, por ello no debemos olvidar que el Estado, sabedor de la importancia de sus funciones necesita allegarse de los recursos necesarios para mantenerse en tal posición, uno de los medios para lograrlo es la llamada política fiscal, que no son más que los mecanismos de obtención, de manera legal, de todos los recursos que necesita el Estado, no ha sido fácil, a lo largo de la historia se han dado una serie de cambios en la materia, de hecho año con año se vienen haciendo adecuaciones o modificaciones a las

diversas Leyes Fiscales, a fin de poder cubrir al 100% el gasto público, pero también con el fin de diseñar un esquema fiscal con características bien definidas para cada contribuyente, que le permita cumplir con la obligación de contribuir al gasto público apegado a los principios de equidad y proporcionalidad establecidos en el ordenamiento antes citado, de esto se desprenden diversos regímenes fiscales que agrupan a contribuyentes con características similares, por citar algunos tenemos el Régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, el régimen intermedio de las personas físicas, el régimen general de ley, el régimen de las personas morales con fines no lucrativos, y el régimen de las personas físicas Pequeños Contribuyentes, siendo este último el que nos ocupará en el presente trabajo.

En el primer capítulo se trata todo lo relativo a la historia del Régimen de Pequeños Contribuyentes, desde el año de 1996, que es cuando surgen los primeros antecedentes de éste, hasta abordar toda la evolución y transformación de la que ha sido objeto a lo largo de los años para finalmente convertirse en el Régimen de Pequeños Contribuyentes que hoy en día está vigente.

En el segundo capítulo se habla de todo el aspecto fiscal que rige a los Pequeños Contribuyentes, se da a conocer quienes pueden tributar en este régimen y quienes no pueden hacerlo, las obligaciones que deben cumplir todos aquellos sujetos que tributen como pequeños contribuyentes, el cómo determinar sus impuestos y el cómo enterarlos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el capítulo tercero se explica la manera en que los pequeños contribuyentes deben llevar el registro de sus operaciones, es decir, se dan a conocer las características que debe contener su contabilidad.

Por último, en el capítulo cuarto se plantea un caso práctico y se le da solución, con la finalidad de abordar, con un ejemplo, todo lo que teóricamente se expone en los tres primeros capítulos de este trabajo de tesis.

# **CAPÍTULO 1**

## **ANTECEDENTES DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES**

# **CAPÍTULO 1 ANTECEDENTES DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES**

## **1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS**

El Régimen de Pequeños Contribuyentes ha tenido a lo largo de los años de su existencia toda una evolución, misma que a continuación se expone de una manera muy sintética pero no por ello falta de claridad.

Los antecedentes del régimen de pequeños contribuyentes, comienzan con las reformas en materia de ISR publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de Diciembre de 1995, las cuales entraron en vigor el 1° de enero de 1996, el punto central de esta reforma era establecer mecanismos de tributación sencillos que dieran confianza a las personas que no se habían dado de alta en el registro federal de contribuyentes para incorporarse al padrón fiscal. Dentro de esta reforma se adiciona la sección III al Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con el nombre “De las personas que realicen operaciones exclusivamente con el público en general”, esta nueva sección inicio con las siguientes características:

- Este régimen sólo era aplicable a personas físicas que realizaran actividades empresariales exclusivamente con el público en general, ya fuera por la enajenación de bienes o la prestación de servicios. El monto que deberían pagar por concepto de impuesto sobre la renta de manera cuatrimestral era el resultado de multiplicar el total de los ingresos obtenidos en el cuatrimestre por la tasa del 2.5%.
- Solo podía tributar en este régimen fiscal aquellos contribuyentes que además de cumplir con los requisitos del punto anterior tuvieran ingresos que no excedieran de 77 salarios mínimos anuales del área geográfica del contribuyente.
- Se estableció como condición para poder tributar en este régimen que el contribuyente no expidiera comprobantes con el desglose del IVA ni anotación alguna del nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidiera dicho comprobante.

- Este régimen solo era aplicable a personas físicas y no se permitía personas que estuvieran asociadas en participación.

Con este nuevo régimen en el año de 1996 a 1997 se observó muy baja respuesta al registro de estos contribuyentes, motivo por el cual hubo nuevas reformas a la Ley del ISR en 1998, en la cual desaparecen los contribuyentes menores y los que realizan operaciones con el público en general, creándose un nuevo régimen denominado **“Régimen de Pequeños Contribuyentes”**.

La razón para crear este nuevo régimen fue combatir la informalidad y la evasión fiscal mediante mecanismos de tributación sencillos, que generen la confianza a los contribuyentes irregulares, motivando con ello su incorporación a la economía formal. Otro de los motivos fundamentales del nuevo régimen fue dar la ubicación correcta a los contribuyentes que por alguna razón no reunían los requisitos necesarios y que se encontraron tributando en un esquema que no les pertenecía.

El régimen de pequeños contribuyentes sustituyó a los siguientes:

- ✓ Régimen de contribuyentes menores.
- ✓ De las personas físicas que realizan operaciones exclusivamente con el público en general.
- ✓ De las personas que pagan mediante recaudación del 10% sobre compras.
- ✓ A las personas físicas cuya actividad consistía en el comercio y la industria, que en 1997 tributaron opcionalmente en régimen simplificado de ley.

El 29 de diciembre de 1997, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, creándose un nuevo enfoque tributario que busca la captación de contribuciones de los pequeños comercios y de la economía informal, el cual entró en vigor el 1° de enero de 1998, desapareció el régimen de contribuyentes menores, siendo derogados los artículos 115, 116 y 117 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dichos artículos contenían las obligaciones, el cálculo del impuesto y lo relativo a la tributación bajo esta opción.

Con la creación del nuevo régimen se modifica el simplificado, el cual sólo continúa para aquellos contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, pesqueras, artesanales y de auto transporte de carga o pasajeros, el régimen simplificado queda como obligatorio a los contribuyentes antes mencionados si sus ingresos en 1997 fueron superiores a \$2,233,824.00 (\$2,423,922.00 para el segundo semestre de 1998) y optativo si sus ingresos fueron menores a dicha cantidad, los cuales podían incorporarse al régimen de pequeños contribuyentes.

La búsqueda de un sólo régimen que ubique a todos los pequeños contribuyentes se da por la necesidad de tener un sistema tributario lo menos complejo posible y que además propiciara una mayor recaudación, obligando y facilitando a aquellas personas con actividades comerciales a acogerse a este y poder así cumplir con sus obligaciones fiscales sin que esto les represente o les demande una gran actividad administrativa en este sentido.

El régimen de pequeños contribuyentes estaba previsto en los artículos 119-M al 119-O de la Ley del ISR, y era opcional para las personas físicas que realizaran actividades empresariales, independientemente que éstas hubieran sido o no con el público en general (hasta el año 2000).

Hasta el año 2000 las personas físicas con actividades empresariales que cumplieran con el requisito establecido en el artículo 119-M de haber obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos por dichas actividades adicionados con los intereses obtenidos en el mismo período no superiores a \$3,130,241.00 (cantidad vigente a partir del 1° de julio del 2000) podrían tributar en el régimen de pequeños contribuyentes, de no cumplir con dicho requisito deberían tributar en el régimen general de ley.

El 31 de Diciembre del año 2000 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación las modificaciones a la ley del Impuesto Sobre la Renta y entre ellas las relativas al Régimen de Pequeños Contribuyentes de las cuales destacan las siguientes:

- ❖ Las personas físicas que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general podrán optar por tributar en este régimen, siempre que sus ingresos propios de su actividad empresarial adicionados con los intereses obtenidos en el año de calendario anterior no hubieran excedido de \$1,337,303.00. cuando dichos ingresos excedan de esta cantidad el contribuyente dejará de tributar en este régimen y deberá

hacerlo ahora de acuerdo al régimen general o simplificado (secciones I o II ) de este capítulo, según corresponda, a partir del mes siguiente a aquel en que se excedió el monto citado.

- ❖ Cuando un contribuyente deje de tributar en este régimen, no podrá volver a tributar en el mismo.
- ❖ Cuando estos contribuyentes expidan uno o más comprobantes con requisitos fiscales automáticamente pasan al régimen general o simplificado esto a partir del mes en que se expidió el comprobante. Si pasan de simplificado a pequeños ya no podrán regresar al simplificado.
- ❖ También se consideraba que automáticamente cambiaban de régimen los contribuyentes que reciban el pago de los ingresos derivados de su actividad empresarial a través de cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario, que consignen en el reverso del mismo la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de la cual se expide el cheque, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa. (entro en vigor a partir del 1° de marzo de 2001).
- ❖ Los pequeños contribuyentes, en el ejercicio fiscal del 2000, debían presentar pagos semestrales, los cuales tendrán el carácter de definitivos salvo que ejercieran la opción de presentar declaración anual.\*

Para el año 2001 el régimen de pequeños contribuyentes sigue contemplado en la Ley del ISR en los artículos 119-M al 119-O estableciendo como tope de ingresos para poder tributar en ese régimen la cantidad de \$1,337,303.00 (la misma que para el ejercicio 2000).

El régimen de pequeños contribuyentes era opcional para aquellos contribuyentes que además de cumplir con el requisito de ingresos tope mencionado en el párrafo anterior, se dedicaran a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, de autotransporte de carga o pasajeros, o las artesanales.

Para el ejercicio 2001, todavía se les permitía tributar en éste régimen a aquellos contribuyentes que obtuvieran ingresos por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos siempre y cuando los ingresos por estos conceptos no rebasaran el 25% del total de sus ingresos.

---

\* Pineda García Marcela Aurora. Tesis Análisis Tributario de Pequeños Contribuyentes, UNAM, México 2001.

El impuesto sobre la renta para el ejercicio 2001 se calculaba de conformidad con una tabla establecida en el artículo 119-N de la ley al respecto, la cual establecía una tasa de impuesto que podría ir desde 0% y hasta 2%, dependiendo del monto de ingresos obtenidos por el contribuyente en cuestión.

Era obligación de los contribuyentes de éste régimen el conservar los comprobantes de las adquisiciones nuevas de activo fijo cuyo precio sea superior a \$1,707.00.

Para el ejercicio fiscal 2002, la Ley del Impuesto Sobre la Renta sufre una modificación en su articulado, razón por la cual el régimen de pequeños contribuyentes se contempla a hora en los artículos 137 al 140 de la citada Ley.

El tope de ingresos para poder tributar en éste régimen aumenta a \$1,500,000, estableciendo ahora si una prohibición total para poder tributar en éste régimen a aquellos contribuyentes que tuvieran ingresos por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, independientemente del porcentaje que representarán estos respecto del total de sus ingresos.

Para calcular el impuesto sobre la renta ahora en lugar de aplicar una tabla como lo establecía le Ley del ISR en el año 2001, se debía multiplicar por la tasa del 1% la diferencia que resultara de restar a los ingresos obtenidos en efectivo, en bienes o en servicios por su actividad empresarial un monto equivalente a tres veces el salario mínimo del área geográfica del contribuyente.

Al igual que en el ejercicio 2001, en el ejercicio 2002, los pequeños contribuyentes estaban obligados a conservar los comprobantes de las adquisiciones nuevas de activo fijo, solo que ahora el precio mínimo de estos bienes debía ser de \$2,000.00 para estar obligado a conservar dicho comprobante.

- Para el año 2003 toda persona física que realizara actividades empresariales y que únicamente enajenara bienes o prestara servicios al público en general, podía tributar en el régimen de pequeños contribuyentes si sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$1,750,000.00 (un millón setecientos cincuenta mil

pesos) o que siendo su primer ejercicio de actividades estimara que sus ingresos por ese ejercicio no rebasarían dicha cantidad. Los contribuyentes de este régimen debían efectuar pagos provisionales de impuesto sobre la renta aplicando una tabla establecida en el artículo 138 de la Ley del Impuesto sobre la renta, en la cual se establecía una tasa de ISR que iba desde 0.50% a 2%, dependiendo del monto de ingresos obtenidos.

- Cabe señalar que el ejercicio 2003 fue el último, hasta ahora, en el que los pequeños contribuyentes estuvieron exentos del pago del impuesto al valor agregado, exención establecida en el artículo 2-C de la Ley del IVA vigente para 2003, pues para el año 2004 este artículo se reformaría para obligar a los pequeños contribuyentes a efectuar pagos por dicho impuesto.
- Para el año 2004 el límite de ingresos para poder tributar como pequeño contribuyente era, al igual que en 2003, de \$1,750,000.00 (un millón setecientos cincuenta mil pesos) y también debían efectuarse pagos definitivos, de manera bimestral, por concepto de impuesto sobre la renta, mismos que se calculaban con un procedimiento igual al establecido para el año 2003.
- Como ya se mencionó anteriormente, a partir de este año se reformó el artículo 2-C de la Ley del IVA para obligar a los pequeños contribuyentes a efectuar pagos por concepto de impuesto al valor agregado, estableciendo en dicho ordenamiento el procedimiento para realizar esos pagos. Posteriormente, el día 29 de junio de 2004 salieron publicadas en el Diario Oficial de la Federación las reglas de resolución miscelánea que establecían procedimientos alternativos para determinar el I.V.A. a cargo de los pequeños contribuyentes, aclarando además que dichos pagos serían de manera bimestral y solo por los últimos 4 bimestres del ejercicio 2004. mas adelante, en el desarrollo de este trabajo, se abordarán más a detalle estos procedimientos.
- Para el ejercicio 2005 los pequeños contribuyentes deben efectuar pagos definitivos de impuesto sobre la renta de manera bimestral, los cuales se deben calcular partiendo de los ingresos cobrados en el bimestre, a los cuales se les debe restar un importe de \$84,444,44 si dichos ingresos provienen de la enajenación de bienes o de

\$25,333.32 si provienen de la prestación de servicios, a la diferencia se le aplicará una tasa del 2%, el resultado así obtenido será el importe a pagar por concepto de impuesto sobre la renta del bimestre en cuestión. Otra punto sobresaliente para 2005 es que el límite de ingresos para poder tributar en este régimen aumenta a \$2,000,000.00 (dos millones de pesos)

- Para este ejercicio sigue vigente la obligación de efectuar pagos por concepto de impuesto al valor agregado, con un procedimiento muy similar al establecido tanto en ley como en reglas de resolución miscelánea fiscal para 2004.

Hasta aquí se ha presentado un poco de la historia del Régimen de Pequeños Contribuyentes, ahora se van a analizar y conocer todos los aspectos fiscales y contables que presenta este régimen para el ejercicio 2005.

# **CAPÍTULO 2**

## **ASPECTOS FISCALES.**

## **CAPÍTULO 2 ASPECTOS FISCALES.**

### **2.1 QUIÉNES PUEDEN TRIBUTAR EN ESTE RÉGIMEN.**

El Artículo 137, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (L.I.S.R.) textualmente dice lo siguiente:

*“Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieren excedido de la cantidad de \$2,000,000.00”*

De la transcripción anterior del primer párrafo del ordenamiento citado se desprenden los siguientes elementos:

- √ Personas Físicas.
- √ Actividades empresariales.
- √ Enajenación de bienes.
- √ Prestación de servicios.
- √ Público en general

1. **LAS PERSONAS FÍSICAS** son aquellas que de acuerdo al artículo 22 del Código Civil adquieren capacidad jurídica con el nacimiento y la pierden con la muerte. Por nacimiento y muerte se entienden las etapas de la vida humana como proceso natural, es decir como inicio y termino de la vida de un ser humano.

2. **ACTIVIDADES EMPRESARIALES.** Al efecto el artículo 16 del Código Fiscal de la federación (C.F.F.) establece que se entenderá por actividades empresariales a las siguientes:

I. **COMERCIALES.** Son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y son distintas de las industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas.

II. **INDUSTRIALES.** Son aquellas actividades entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. **AGRÍCOLAS.** Comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. **GANADERAS.** Son las actividades consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como de la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. **PESQUERAS.** Incluyen las actividades de cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. **SILVÍCOLAS.** Son las actividades 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.

3. **ENAJENACIÓN DE BIENES.** El artículo 14 fracción I del C.F.F. establece que enajenación de bienes es toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.
4. **PRESTACIÓN DE SERVICIOS.** Por prestación de servicios se debe entender la obligación de hacer algo en favor de otro, es decir, beneficiar a alguien con un acto, con una actividad que este dentro de nuestras posibilidades y capacidades el ser realizada y que pueda cumplir así sus objetivos: satisfacer la necesidad del acreedor (beneficiario del servicio) así como las necesidades de remuneración del prestador del servicio.
5. **PÚBLICO EN GENERAL.** Refiere a que la enajenación de bienes o la prestación de servicios esta a disposición de cualquier persona que desee adquirirlos o beneficiarse de ellos sin mayor restricción que el cumplimiento de las obligaciones de dar y de hacer que la operación genera por si misma, es decir, el cumplimiento de la entrega del bien enajenado o de la prestación del servicio acordado seguido del pago convenido, sin mayores protocolos jurídicos.

Entonces se puede concluir que para poder tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes se requiere cumplir con ciertos requisitos, el primero de ellos es que se trate de una persona física, nunca podrá ser una persona moral, segundo, que dicha persona física realice actividades empresariales como la comercialización, la industria, la agricultura, la ganadería, la pesca o la silvicultura, y que dentro de esas actividades únicamente enajene bienes o preste servicios al público en general, y tercero, que además de todo lo anterior sus ingresos por las actividades anteriormente mencionadas, sumados a los intereses obtenidos, no hayan excedido de los \$2,000,000.00 en el año de calendario inmediato anterior, esto sin mencionar todavía que además se deberán cumplir ciertas obligaciones más como la inscripción al R.F.C., presentación de avisos, registro de ingresos diarios, etc. que mas adelante serán comentados a detalle.

### 2.1.1 CONTRIBUYENTES QUE INICIAN ACTIVIDADES.

En el párrafo anterior sobresale el requisito del monto máximo de ingresos que permite este régimen para poder tributar dentro del mismo, \$2,000,000.00 en el año de calendario inmediato anterior, sabemos que el año de calendario va del 1 de enero al 31 de diciembre, período que el Código Fiscal de la Federación define en su Artículo 11 primer párrafo como ejercicio fiscal regular, definiendo también como ejercicio irregular aquel en el que los contribuyentes inicien sus operaciones con posterioridad al 1 de enero ya que invariablemente deberá terminar el 31 de diciembre del año de calendario en cuestión.

Aquí puede surgir la pregunta de un contribuyente que inicie operaciones y que cumpla con los requisitos establecidos en el Art. 137 primer párrafo para poder tributar en este régimen a excepción de que aun no conoce si sus ingresos rebasarán o no el tope de los \$2,000,000.00 ¿tiene este contribuyente alguna limitación para tributar en el Régimen de pequeños Contribuyentes desde sus inicios?

La respuesta es no, no tiene limitación alguna para tributar en este Régimen ya que si cumple con los requisitos mencionados anteriormente aunque aun no conoce el monto de sus ingresos, pero si terminado su primer ejercicio fiscal, ya sea este regular o irregular, rebasa el limite de ingresos permitido, entonces si deberá abandonar este régimen, desde luego que si no los rebasa podrá seguir tributando como lo venia haciendo.

Ahora, ¿como saber si un contribuyente rebasó o no en el ejercicio anterior los \$2,000,000.00 de ingresos?

Pongamos como primer caso el siguiente:

Nombre	García Barrera Alejandro
R.F.C.	GABA800108H6A
Fecha inicio de actividades	1 de enero de 2004
Período	1 de enero al 31 de diciembre de 2004
Días que comprende el período	366
Ingresos del período	\$ 1,985,234.00

En este primer caso podemos concluir que este contribuyente, para el ejercicio 2005 podrá seguir tributando en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, ya que en el año de calendario inmediato anterior (2004) no rebaso los \$2,000,000.00 en ingresos.

También se puede apreciar que el ejercicio fiscal fue un ejercicio regular, ya que inicio el 1 de enero y terminó el 31 de diciembre de 2004 por lo cual es muy fácil saber en este caso si el contribuyente rebasó o no rebasó el límite de ingresos que establece el Art. 137 primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta como uno de los requisitos para poder tributar en este Régimen.

Ahora bien, pongamos el segundo caso:

Nombre	García Barrera Alejandro
R.F.C.	GABA800108H6A
Fecha inicio de actividades	1 de marzo de 2004
Período	1 de marzo al 31 de diciembre de 2004
Días que comprende el periodo	306
Ingresos del período	\$ 1,672,402.00

En este segundo caso se puede ver que los ingresos no rebasaron el límite establecido de \$2,000,000.00 pero cabe señalar que el ejercicio fue irregular, ya que no empezó el 1 de enero si no el 1 de marzo, y al efecto la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su artículo 137 segundo párrafo lo siguiente:

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

Entonces los ingresos de \$1,672,402.00 que tenemos en el cuadro anterior no nos resuelven aun la pregunta de si el contribuyente rebasa o no el tope de los \$2,000,000.00 establecidos como requisito para poder seguir tributando en este Régimen, ya que no contemplan los ingresos que pudieron tenerse en los meses de enero y febrero (claro si el contribuyente hubiera tenido actividades en ese lapso) por lo tanto debemos hacer la siguiente operación:

Ingresos del período	\$1,672,402.00
Entre días del período	306
Igual a ingresos diarios	\$5,465.36
Por	365
Igual a Ingreso anualizado	\$1,994,856.40
Para ingresos tope	\$2,000,000
Diferencia	\$5,143.6

Podemos apreciar entonces que efectivamente los ingresos de este contribuyente no rebasaron el límite establecido de \$2,000,000.00 y por lo tanto podrá seguir tributando en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

Ahora recordemos que el año 2004 fue bisiesto, es decir, tuvo 366 días, por lo tanto se podría hacer el siguiente cálculo

Ingresos del período	\$1,672,402.00
Entre días del período	306
Igual a ingresos diarios	\$5,465.36
Por	366
Igual a Ingreso anualizado	\$2,000,321.76
Para ingresos tope	\$2,000,000
Diferencia	\$321.76

Aquí podemos observar que al multiplicar los ingresos diarios por 366 días se rebasa ya el tope de los \$2,000,000.00 y se tendría que abandonar el régimen para el ejercicio siguiente, pero como la ley no dice que debamos multiplicar por los días que tenga el año, sino por el contrario es muy clara al decir que deberá multiplicarse por 365 días, sin mencionar que pasa cuando el año es bisiesto, multiplicamos entonces por 365 días y concluimos que el contribuyente del presente ejemplo puede seguir tributando en el Régimen de Pequeños Contribuyentes para el ejercicio siguiente.

### **2.1.2 COPROPIETARIOS.**

Copropiedad, según el artículo 938 del Código Civil existe cuando una cosa o un derecho pertenecen proindiviso a varias personas, es decir, la copropiedad se da cuando dos o mas personas son dueñas de una misma cosa.

Si lo aplicamos a nuestro tema, es de suponerse que puede existir copropiedad en una actividad empresarial y esto no es limitante para que dicha actividad empresarial, llevada a cabo mediante copropiedad pueda enmarcarse fiscalmente en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, al efecto el artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su tercer párrafo establece que los copropietarios que realicen actividades empresariales podrán tributar en este régimen fiscal cuando la suma de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realizan en copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de \$2,000,000.00 y siempre que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por tal copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los intereses obtenidos por el mismo copropietario, en el citado ejercicio, no hubieran excedido de dicha cifra, y siempre que no realicen otras actividades empresariales y que además sus operaciones sean con el público en general.

### **2.1.3 SUCESIÓN**

Cuando el autor de una Sucesión haya tributado en éste régimen fiscal y hasta en tanto no se liquide aquélla, el representante legal de la sucesión continuará cumpliendo con lo dispuesto en este régimen.

## **2.2 QUIÉNES NO PODRÁN TRIBUTAR EN ESTE RÉGIMEN FISCAL.**

### **2.2.1 INGRESOS POR COMISIÓN, MEDIACIÓN, AGENCIA, REPRESENTACIÓN, CORREDURÍA, CONSIGNACIÓN, DISTRIBUCIÓN O ESPECTÁCULOS PÚBLICOS.**

De acuerdo al artículo 137 párrafo quinto de la ley del impuesto Sobre la Renta no podrán tributar en este régimen aquellas personas que obtengan ingresos por:

- Comisión
- Mediación
- Agencia
- Representación
- Correduría
- Consignación
- Distribución o espectáculos públicos

### **2.2.2 INGRESOS DE MÁS DEL 20% POR ENAJENACIÓN DE MERCANCÍAS EXTRANJERAS**

En el artículo 137 párrafo quinto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta también se establece que no podrán tributar en el régimen de pequeños contribuyentes quienes

obtengan más del 20% de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, dicho artículo textualmente dice lo siguiente en el citado párrafo:

*No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión ..., ni quienes obtengan más del veinte por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera.*

No obstante lo anterior, en el mismo ordenamiento pero en su párrafo sexto, se establece lo siguiente:

*Quienes cumplan con los requisitos para tributar en esta Sección y obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tasa establecida en el artículo 138 de ésta Ley.*

Sintetizando un poco lo anterior encontramos lo siguiente: no se podrá tributar en este régimen si del total de los ingresos obtenidos por una persona, el 20% o más de estos son de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, sin embargo si se puede tributar en este régimen si los ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera representa un 30% o más del total de los ingresos de dicha persona y siempre y cuando se pague el I.S.R. por la utilidad de la venta de esas mercancías a razón del 20 % sobre dicha utilidad.

En mi opinión, la Ley no aclara que pasa con aquellos contribuyentes que cumplen todos los requisitos para tributar como pequeños contribuyentes pero que sus ingresos por enajenación de mercancías de procedencia extranjera representa entre el 20.01% y el 29.99% del total de sus ingresos, es decir mas del 20% pero menos del 30%, pues dice tajantemente que quienes obtengan más del 20% de sus ingresos por enajenación de mercancías de procedencia extranjera no podrán tributar en este régimen, pero si obtienen

más del 30% de sus ingresos por enajenación de dichas mercancías establece ya un procedimiento para poder tributar en el régimen en comento, procedimiento que no establece para aquellos contribuyentes cuyos ingresos por enajenación de mercancías de procedencia extranjera representen entre el 20.01% y el 29.99% del total de sus ingresos dejando en el aire a estos últimos.

Dado lo anterior, me atrevo a hacer las siguientes conclusiones y criterios:

- Si un contribuyente obtiene ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera y estos representan el 20% o menos del total de sus ingresos puede tributar en el régimen de pequeños contribuyentes y pagar el impuesto conforme al artículo 137 de la ley del ISR\*
- Si sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera representan entre el 20.01% y el 29.99% (más del 20% pero menos del 30%) podrá adoptar uno de los siguientes criterios:
  1. El primero es apegarse a lo que dice el artículo 137 párrafo quinto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y optar por no tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes ya que el citado ordenamiento lo prohíbe de manera clara sin dar otra opción.
  2. Tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes aunque el citado ordenamiento lo prohíbe y calcular el impuesto sobre la renta en los términos del artículo 138 de la Ley sin hacer distinción entre ingresos provenientes de enajenación de mercancías de procedencia extranjera y de procedencia nacional.\*

---

\* el cálculo del impuesto se explica más adelante en el apartado de Cálculo del Impuesto Sobre la Renta, en el capítulo 2.4

3. Tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes aunque el citado ordenamiento lo prohíbe y calcular el impuesto sobre la renta en los términos del Artículo 138 de la Ley para aquellos ingresos provenientes de la enajenación de mercancías de procedencia nacional y, en cuanto a los ingresos provenientes de enajenación de mercancías de procedencia extranjera calcular el impuesto conforme al procedimiento que establece el Artículo 137 párrafo sexto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, darles el tratamiento como si representaran el 30% o más de los ingresos totales del contribuyente.

El primero de estos criterios me parece muy conservador, el segundo muy arriesgado y el tercero el más apropiado, ya que si una persona cumple con todos los requisitos para tributar en este Régimen pero sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera representan entre el 20 y el 30% del total de sus ingresos, ¿porqué no tomar la opción que se les da a aquellos cuyos ingresos mencionados representen el 30% o más del total de sus ingresos?, pues la autoridad no puede limitar a los contribuyentes solo porque no rebasen el 30% establecido para tomar dicha opción, dicho de otra manera, ¿porqué a algunos contribuyentes si les da la facilidad de tributar en este régimen y a otros no?.

### **2.2.3 CONTRIBUYENTES QUE DEJEN DE PAGAR EL IMPUESTO CONFORME A ESTE RÉGIMEN.**

El Artículo 139 fracción II Párrafo segundo establece que *“cuando los contribuyentes dejen de pagar el impuesto\* conforme a esta Sección, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos de la misma”*.

Lo anterior quiere decir que si un contribuyente dejó de pagar el impuesto sobre la renta como Pequeño Contribuyente, ya sea por decisión propia o por ya no cumplir los requisitos para seguir tributando en este Régimen, no podrá volver a hacerlo en los términos del mismo.

---

\* Se refiere al pago del impuesto sobre la renta

#### **2.2.4 CONTRIBUYENTES QUE HAYAN TRIBUTADO EN EL RÉGIMEN DE PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES O EN EL RÉGIMEN INTERMEDIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES.**

Al respecto el Artículo 139 fracción II párrafo segundo establece que *“tampoco podrán pagar el impuesto conforme a esta Sección, los contribuyentes que hubieran tributado en los términos de las Secciones I o II de éste Capítulo, salvo que hubieran tributado en las mencionadas Secciones hasta por los dos ejercicios inmediatos anteriores, siempre que estos hubieran comprendido el ejercicio de inicio de actividades y el siguiente y que sus ingresos en cada uno de dichos ejercicios no hubiesen excedido de la cantidad señalada en el primero y segundo párrafos del artículo 137 de esta Ley”*.

Dicho de otra manera, no podrán volver a tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes aquellos que hubieran tributado en el Régimen de Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales o en el Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales a menos que hubieran tributado en alguno de estos dos últimos regímenes hasta por un período de dos ejercicios fiscales\* inmediatos anteriores y dichos ejercicios fiscales comprendan el de inicio de actividades y el siguiente y siempre que en ninguno de éstos hubiere rebasado ingresos de \$2,000,000.00 (dos millones de pesos).

#### **2.2.5 CONTRIBUYENTES QUE REALICEN ACTIVIDADES ATRAVÉS DE FIDEICOMISOS.**

En el Artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establecen las obligaciones de los contribuyentes de este Régimen y en la fracción VIII de éste Artículo establece que será obligación de los contribuyentes de éste Régimen el no realizar actividades a través de fideicomisos.

---

\* Pueden ser ejercicios fiscales regulares o irregulares.

## **2.3 OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES DE ESTE RÉGIMEN.**

Los contribuyentes de este Régimen tienen obligaciones, las cuales se establecen en el Artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se explican a continuación.

### **2.3.1 INSCRIPCIÓN EN EL R.F.C.**

Como todo Contribuyente, sea éste del Régimen que sea, deberá inscribirse en el R.F.C., en el caso de aquéllas personas que reúnan los requisitos para tributar en el Régimen de Pequeños contribuyentes y que opten por tributar conforme a este Régimen Fiscal, el artículo 139 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta les establece la obligación de Inscribirse en el R.F.C. (Registro Federal de Contribuyentes).

La inscripción en el R.F.C. deberá hacerse mediante el formato R-1 acompañado del anexo 6 “Registro federal de contribuyentes. Personas físicas con actividades empresariales del régimen de pequeños contribuyentes”.

Dicho formato R-1 y el anexo 6 deberán presentarse por duplicado en la oficina del Sistema de Administración Tributaria (SAT) dentro del mes siguiente al día de inicio de operaciones, dichos documentos, de conformidad con la regla 2.3.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, deberán acompañarse, en original y fotocopia, de la siguiente documentación:

En caso de contar con CURP

- Constancia de la CURP o identificación oficial vigente con fotografía y firma, expedida por el Gobierno Federal, Estatal, Municipal o del Distrito Federal, que contenga impresa la CURP.

En el caso de no contar con la CURP

- Acta de nacimiento en copia certificada o en fotocopia certificada por funcionario público competente o fedatario público.
- Tratándose de mexicanos por naturalización, original o copia certificada de la carta de naturalización expedida por autoridad competente.

Además deberán acompañar la siguiente documentación:

- Tratándose de extranjeros, deberán presentar documento migratorio vigente emitido por autoridad competente, con la debida autorización para realizar los actos o actividades que manifiesten en su aviso, o en su caso prorroga o refrendo migratorio.
- Los extranjeros también deberán proporcionar, en su caso, copia fotostática debidamente certificada, legalizada o apostillada por autoridad competente, del documento con que acrediten su número de identificación fiscal del país en que residen cuando tengan obligación de contar con éste en dicho país.
- Identificación oficial vigente del contribuyente y, en su caso, del representante legal, que contenga fotografía y firma, expedida por el Gobierno Federal, Estatal, Municipal o del Distrito Federal, dicho documento de identificación oficial puede ser cualquiera de los siguientes:
  1. Credencial para votar expedida por el Instituto Federal Electoral.
  2. Cédula profesional.
  3. Cartilla del Servicio Militar Nacional.
  4. Pasaporte vigente.
- En el caso de representación legal, copia certificada del poder notarial en el que se acredite la personalidad del representante o a falta de dicho poder notarial se deberá presentar carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.

- Tratándose de residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en México, deberán acompañar el documento notarial con el que haya sido designado el representante legal para efectos fiscales.
- Tratándose de los padres o tutores que ejerzan la patria potestad o tutela de menores de edad y actúen como representantes de los mismos, para acreditar la paternidad o tutela, presentarán copia certificada del Acta de Nacimiento del menor expedida por el Registro Civil, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor o, en su caso, la resolución judicial o documento emitido por fedatario público en el que conste el otorgamiento de la patria potestad o la tutela, así como la identificación oficial de los padres o del tutor que funja como representante del menor.
- Comprobante de domicilio fiscal consistente en cualquiera de los siguiente documentos:
  1. Estado de cuenta a nombre del contribuyente que proporcionen las instituciones que componen el sistema financiero con una antigüedad máxima de dos meses; dicho domicilio deberá coincidir con el manifestado en el formato R-1 (formato de inscripción al R.F.C.).
  2. Pago del impuesto predial; en el caso de pagos parciales el recibo no debe tener una antigüedad mayor a cuatro meses, tratándose de pago anual el recibo debe ser del ejercicio en curso, en cualquiera de estos casos el domicilio consignado en el recibo deberá coincidir con el manifestado en la forma oficial R-1, y con el asentado en la identificación oficial.
  3. Comprobante de pago de servicios de agua, luz, teléfono domiciliario siempre y cuando no tenga una antigüedad mayor a cuatro meses y que coincida con el domicilio manifestado en la forma oficial R-1, y con el impreso en la identificación oficial. (El comprobante de pago que en su caso se presente, puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero)

4. Contrato de arrendamiento, que coincida con el domicilio manifestado en la forma oficial R-1 y con el impreso en la identificación oficial, acompañado del último recibo de pago de renta con una antigüedad no mayor a cuatro meses que reúna requisitos fiscales. Cuando se trate de subarrendamiento, se deberán anexar los contratos de arrendamiento y subarrendamiento, con sus respectivos recibos que reúnan los requisitos fiscales. (Estos documentos pueden estar a nombre del contribuyente o de un tercero).

A continuación se presenta un ejemplo del llenado del formato **R-1 “Solicitud de Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes”** y su **anexo 6 “Registro Federal de Contribuyentes, Personas Físicas con Actividades Empresariales del Régimen de Pequeños Contribuyentes”** que como ya se mencionó anteriormente deberán presentarse en la oficina del SAT acompañados de la documentación antes descrita.

El formato R-1 así como el anexo que corresponda acompañar al mismo, podrán llenarse de cualquiera de las siguientes formas:

1. Manualmente con letra de molde, utilizando tinta negra o azul.
2. Con máquina de escribir
3. Con una computadora. Cabe señalar que existe una aplicación en la página electrónica del SAT [www.sat.gob.mx/e-sat/operaciones](http://www.sat.gob.mx/e-sat/operaciones) que permite llenar el formato R-1 directamente en la computadora e imprimirlo para entregarlo personalmente en las oficinas del SAT.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

- a) El campo 1 **acuse de recibo por certificación o reloj franquador** corresponde a la autoridad llenar este campo con el sello que ostentará como acuse de recibo.
  
- b) El campo 2 deberá ser llenado con la **CURP** de la persona que pretende obtener su registro federal de contribuyentes (RFC).
  
- c) En el recuadro 3 se deberá escribir una N si la solicitud de inscripción que se presenta es normal o una C si dicha solicitud es complementaria, en este último caso se deberá anotar en el recuadro 3.1 la fecha en que se presentó la última solicitud al registro federal de contribuyentes.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

En el recuadro número 4 se deben escribir los datos de la persona que se inscribe. En el recuadro 4.1 se anotan los datos referentes al nombre y apellidos de la persona que solicita su registro federal de contribuyentes.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

En el espacio destinado al domicilio fiscal del contribuyente se deben colocar los datos referentes al domicilio donde el contribuyente tendrá el asiento principal de su negocio y en el recuadro 5 únicamente debe estamparse la firma del interesado o su huella digital (solo si no puede firmar).

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

e) en el recuadro 6 se utilizará solo si el interesado tiene representante legal, en el cual se anotarán el RFC, CURP, así como el nombre completo de éste último en el orden siguiente: apellido paterno, apellido materno y nombre (s).

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

f) el recuadro número 7 corresponde a los datos generales.

En el espacio marcado como 7.1 “fecha de nacimiento de la persona física o fecha de firma de la escritura constitutiva o documento constitutivo o de la celebración del contrato de acuerdo con el documento que debe acompañar”, se anotará la fecha de nacimiento de la persona física que solicita su registro federal de contribuyentes, este dato deberá ser tomado del acta de nacimiento de dicha persona y anotarse en el siguiente orden: año, mes y día, utilizando cuatro números arábigos para el año, dos para el mes y dos para el día.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

g) En el recuadro 8 “Actividad preponderante” se anotará, de manera concisa, el tipo de actividad que se realiza, así como indicar el sector al que corresponde además de señalar si el contribuyente produce bienes, vende bienes, presta servicios, arrienda bienes y si realizará actividades con el público en general, contará con máquina registradora de comprobación fiscal o si se trata de persona física sin actividad económica.

VER IMAGEN EN TEIS ESCRITA

h) En el recuadro marcado con el número 12 se debe indicar que anexo se acompañará al formato R-1, para nuestro caso se debe acompañar el **anexo 6 “Personas físicas con actividades empresariales del régimen de pequeños contribuyentes”** el cual debe llenarse de la siguiente manera:

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Como puede observarse, el anexo 6 al igual que el formato R-1 tiene un recuadro destinado para el acuse de recibo que dará la autoridad a manera de sello. También existe un campo destinado para el RFC del contribuyente, el cual solo será requisitado cuando se trate de aumento de obligaciones, pero como no se trata de un aviso de aumento de obligaciones\* sino de una solicitud de registro en el registro federal de contribuyentes se entiende, por obvias razones, que aún no se cuenta con el RFC puesto que apenas se va a solicitar, por lo tanto este campo debe quedar en blanco.

---

\* es un aviso al RFC que se da necesariamente después de estar inscrito en el registro federal de contribuyentes y siempre y cuando se de algún supuesto que así lo amerite, este tipo de aviso será abordado más adelante en la sección de Presentación de Avisos.

También puede observarse que el anexo 6 cuenta con apartado para colocar el apellido paterno, apellido materno y nombre (s) de la persona que solicita su registro federal de contribuyente.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

En el recuadro 2 “Impuesto sobre la Renta” se deberá indicar si el contribuyente realiza actividades del sector primario, marcando con una “X” cual (es) de ella (s) desarrolla. Si realiza actividades del sector de autotransporte, señalará con una” X” cual (es) de ella (s) desarrolla.

De igual forma se indicará si los ingresos derivan de actividades empresariales en copropiedad conyugal, marcando con una “X” si el contribuyente es representante común o representado. Si realiza actividades empresariales distintas a las señaladas en dicho recuadro, se indicará con una “X”.

Cabe mencionar que el aviso de inscripción al R.F.C. formato R-1 y su anexo 6 también pueden presentarse ante el SAT vía Internet para lo cual es indispensable contar con la CURP y con una dirección de correo electrónico, para que en dicha dirección se reciba la información correspondiente al trámite una vez que éste se realice.

En el recuadro que dice: “declaro bajo protesta de decir verdad que los datos contenidos en este anexo son ciertos” se deberá asentar la firma o la huella digital (solo si no puede firmar) del contribuyente que se inscribe ante el RFC.

VER IMEGEN EN TESIS IMPRESA

En el caso de que el contribuyente realice retenciones del impuesto sobre la renta, ya sea por salarios, por ingresos asimilados a salarios o a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país deberá indicar en el recuadro 3 cual o cuales de estas realiza.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

De igual manera si el contribuyente efectúa retenciones del impuesto al valor agregado deberá indicarlo en el recuadro número 4.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

En el punto 5.1 del recuadro 5 “Otros” se deberá indicar si el contribuyente se encuentra en alguno de esos supuestos además de señalar en el recuadro 5.2 si se es integrante de una persona moral de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, pagará sus impuestos individualmente, indicando el RFC de dicha persona moral. En este caso deberá además marcar alguna de las opciones del recuadro 2.2 de este anexo.

Si se opta por presentar el aviso de inscripción en el R.F.C. a través de Internet, deberá seguirse el procedimiento siguiente:

- Acceder a la página de Internet del SAT [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)
- Dentro de la página del SAT acceder a la aplicación “**e-sat**” y después a “**operaciones**”
- Ya dentro de “operaciones” entrar a la aplicación electrónica “**RFC por Internet, avisos e inscripciones**”
- Y dentro de la aplicación correspondiente se deberán proporcionar los datos del formato R-1 “Solicitud de Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes” y el

anexo 6 “Personas físicas con actividades empresariales del régimen de pequeños contribuyentes”. (ya ilustrados anteriormente)

- Una vez llenado el formato electrónico R-1 y el anexo 6, estos deberán enviarse a través de la citada página, y posteriormente se recibirá en la dirección de correo electrónico manifestado en el formato R-1, el acuse de recibo con sello digital correspondiente, el cual contendrá la fecha de presentación, el número de folio de envío y la documentación que deberá presentar el contribuyente en las oficinas del SAT para concluir el trámite y recoger su Cédula de Identificación Fiscal.
- La Administración Local de Asistencia al Contribuyente (oficina del SAT), hará entrega de la cédula de identificación fiscal o constancia de registro en el RFC de manera inmediata, previo cotejo de la información enviada vía Internet con la documentación que debe exhibir el contribuyente o su representante legal en ese momento, documentación que básicamente es la misma que se presenta en dicha oficina cuando el trámite no se hace vía Internet.
- Si dentro de la documentación que se le requiera al contribuyente, el comprobante de domicilio no es de los citados anteriormente (estado de cuenta bancario, pago de predial, pago de agua, luz o teléfono o contrato de arrendamiento), el SAT hará la verificación del domicilio fiscal manifestado por el contribuyente, por lo que él mismo o su representante legal, deberá comparecer nuevamente a partir de los 15 días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud para que, en su caso, se le haga entrega de la cédula de identificación fiscal.
- En caso de existir diferencias entre los datos proporcionados por el contribuyente en el formato electrónico y los contenidos en los documentos exhibidos, se capturarán en ese momento los datos correctos y el contribuyente o su representante legal deberá presentarse nuevamente al día hábil siguiente para recoger su cédula de identificación fiscal, siempre que el comprobante de domicilio que exhiba sea de los antes mencionados. Si no presenta alguno de los comprobantes referidos, el contribuyente o su representante legal deberá comparecer a partir de los 15 días hábiles siguientes para que se le haga entrega, en su caso, de su cédula de identificación fiscal.

- Si el contribuyente o su representante legal no acuden a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente (oficinas del SAT) dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha de envío de la solicitud de inscripción al R.F.C. vía Internet, o bien, de la verificación del domicilio, según sea el caso, la misma se tendrá por no presentada.

Lo anterior de conformidad con la regla 2.23.1 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2005.

### **2.3.2 PRESENTACIÓN DE AVISOS**

La fracción II del Artículo antes citado establece la obligación de presentar avisos al adoptar o al abandonar el Régimen de Pequeños Contribuyentes de la siguiente manera:

- **AVISO AL OPTAR POR TRIBUTAR COMO PEQUEÑO CONTRIBUYENTE.** Una vez que se inician operaciones se tiene hasta el 31 de marzo del ejercicio en que esto ocurrió para presentar dicho aviso o en su defecto se deberá presentar dentro del mes siguiente al día en que se iniciaron actividades. (este refiere a registrarse en el R.F.C. mediante el formato R-1, procedimiento ya explicado anteriormente).
- **AVISO AL ABANDONAR EL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.** Aquí el plazo también es de un mes a partir del día en que se dejó de pagar el impuesto conforme a éste Régimen.

El artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece además la obligación de presentar los siguientes avisos:

- **CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL.** Este aviso deberá darse dentro del mes siguiente al día en que se de dicho cambio de domicilio, y deberá hacerse ante la Administración Local de Recaudación correspondiente al nuevo domicilio fiscal,

dicha Administración Local puede ser la misma en la que se estaban cumpliendo anteriormente las obligaciones fiscales siempre y cuando el nuevo domicilio fiscal del contribuyente quede dentro de la misma circunscripción territorial de dicha oficina recaudadora. (Artículos 14 fracc. II y 20 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación)

- **AUMENTO DE OBLIGACIONES.** Se deberá dar éste aviso cuando se este obligado a presentar declaraciones periódicas distintas y además de las que se venían presentando. Dicho aviso deberá hacerse dentro del mes siguiente contado a partir del día en que se den las situaciones jurídicas o de hecho que lo motiven. (Artículos 14 fracción III y 21 fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).
- **DISMINUCIÓN DE OBLIGACIONES.** Este aviso debe hacerse cuando se deje de estar sujeto a cumplir con alguna o algunas obligaciones fiscales y se deba seguir presentado declaración por alguno o algunos otros conceptos. Este aviso también deberá hacerse dentro del mes siguiente al día en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que lo motiven. (Artículos 14 fracción III y 21 fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).
- **SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES.** Surge la obligación de cumplir con este aviso cuando el contribuyente interrumpa las actividades por las cuales esta obligado a presentar declaraciones o pagos periódicos y siempre y cuando no deba cumplir con otras obligaciones fiscales de pago, por si mismo o por cuenta de terceros ya que de ser así el aviso que debe hacerse es el de disminución de obligaciones y no el de suspensión de actividades, ya que este último deja “inactivo” de manera temporal e indefinida (hasta que se de un aviso de reanudación de actividades) el Registro Federal del contribuyente.

Cabe mencionar también que el aviso de suspensión de actividades libera al contribuyente, durante su vigencia, de la obligación de presentar declaraciones periódicas, excepto tratándose de las del ejercicio en que interrumpa sus actividades y cuando se adeude el pago de contribuciones correspondientes a periodos anteriores a la fecha de inicio de suspensión de actividades.

Este aviso deberá presentarse ante la Administración local de Recaudación correspondiente a más tardar en la fecha en que el contribuyente hubiere estado obligado a presentar declaración en caso de haber realizado actividades, para el caso de pequeños contribuyentes deberá hacerse a más tardar el día 17 del mes posterior al del bimestre por el cual se debiera hacer declaración si se hubiesen tenido actividades. (Artículos 14 fracción III y 21 fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

- **REANUDACIÓN DE ACTIVIDADES.** Este aviso debe hacerse, por obvias razones, después de haber hecho el aviso de suspensión de actividades, y tendrá lugar una vez que el contribuyente vuelva a estar obligado a presentar alguna de las declaraciones periódicas. Dicho aviso deberá presentarse conjuntamente con la primera declaración periódica a que este obligado nuevamente. (Artículos 14 fracción III y 21 fracción IV del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).
- **AVISO DE SUCESIÓN POR FALLECIMIENTO.** En el caso en que una persona obligada a presentar declaraciones periódicas fallezca, el aviso deberá ser presentado por el representante legal de la sucesión dentro del mes siguiente al día en que se acepte el cargo, a la misma autoridad ante la cual el autor de la sucesión venía presentando declaraciones periódicas. No se estará obligado a presentar aviso cuando la persona que fallezca, hubiera estado obligado a presentar declaración periódica únicamente por servicios profesionales. (Artículo 22 fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).
- **CANCELACIÓN EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.** El representante legal de la sucesión de personas obligadas a presentar declaraciones periódicas que haya estado obligado a presentar el aviso de sucesión por fallecimiento, presentará el aviso de cancelación del Registro Federal de Contribuyentes del autor de la sucesión, dentro del mes siguiente al día en que haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión, dicho aviso deberá hacerse ante la autoridad en la cual el autor de la sucesión venía presentando declaraciones periódicas. Cuando no se esté obligado a presentar el aviso de sucesión por fallecimiento en virtud de que el autor de la sucesión únicamente tenía obligación de presentar declaración por servicios

personales se presentará solamente el aviso de cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes el cual podrá presentarse por terceros interesados.

Como ya se mencionó en el apartado referente al registro en el R.F.C. el aviso de inscripción debe hacerse mediante el formato R-1, el cual debe ser presentado ante la Autoridad correspondiente ya sea directamente en las oficinas de dicha autoridad o mediante la página electrónica del SAT (Internet), ahora en esta sección de avisos es importante señalar que una vez que el contribuyente ya está registrado en el R.F.C. cualquier trámite relacionado con dicho registro dará lugar precisamente a un aviso, que puede ser cualquiera de los ya mencionados en líneas anteriores, mismo que deberá ser presentado mediante el formato **R-2 “Aviso al Registro Federal de Contribuyentes. Cambio de Situación Fiscal”**, ante la autoridad correspondiente como lo establece el Artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, mediante documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, no obstante lo anterior, los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00 (un millón setecientos cincuenta mil pesos) en lugar de presentar los avisos al Registro Federal de Contribuyentes mediante documentos digitales con firma electrónica avanzada podrán presentarlos directamente en las oficinas del SAT correspondientes.

Aquí conviene analizar con detenimiento lo que establece el artículo 31 del Código Fiscal de la federación en sus párrafos primero y tercero.

El citado ordenamiento en su primer párrafo textualmente establece lo siguiente:

*RFC, DECLARACIONES, AVISOS, CONSTANCIAS Y DOCUMENTOS A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS.*

*ARTÍCULO 31 PRIMER PÁRRAFO:*

*Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, **avisos** o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o aviso se podrá presentar en medios impresos.\**

De la transcripción del primer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación se desprende la obligación de tramitar la firma electrónica avanzada, firma que debe utilizarse en todo aviso que se presente ante la autoridad fiscal, sin embargo, el mismo ordenamiento, pero en su párrafo tercero, establece la excepción de contar con firma electrónica avanzada a los contribuyentes que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior sus ingresos no hubieren excedido de \$1,750,000.00 (un millón setecientos cincuenta mil pesos).

Ahora veamos que establece el párrafo tercero del artículo en comento de manera textual:

---

\* Primer párrafo del Artículo 31 del C.F.F. vigente para 2005.

## EXCEPCIÓN PARA REPECOS Y ASALARIADOS.

### TERCER PÁRRAFO:

*Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, en lugar de presentar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes o documentos, en los términos del párrafo primero de éste artículo podrán presentarlos en las oficinas autorizadas que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.*

Hasta aquí es claro que los pequeños contribuyentes están exentos del uso de la firma electrónica avanzada, así como del pago de impuestos mediante transferencia electrónica de fondos debido a que el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación establece que aquellos contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00 (ingresos tope para poder tributar en el régimen de pequeños contribuyentes en el año 2004), en lugar de presentar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes o documentos en documentos digitales con firma electrónica avanzada y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos, podrán presentarlos en las oficinas autorizadas que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Ahora recordemos que el artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2005 en su primer párrafo establece, de manera textual, lo siguiente:

*“Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieren excedido de la cantidad de \$2,000,000.00”*

Como puede verse el artículo antes citado establece que un contribuyente podrá tributar en el régimen de pequeños contribuyentes siempre y cuando en el ejercicio inmediato anterior sus ingresos no hubieran rebasado la cantidad de \$2,000,000 sin embargo, el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación exenta a los pequeños contribuyentes del uso de la firma electrónica avanzada y del pago de impuestos mediante transferencia electrónica de fondos siempre que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubiesen rebasado la cantidad de \$1,750,000, entonces, ¿que pasa con aquellos pequeños contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos de más de \$1,750,000 pero que no hubieran excedido de \$2,000,000?.

Es claro que el artículo 137 de la Ley del impuesto Sobre la Renta les permite seguir tributando en el régimen de pequeños contribuyentes para el ejercicio 2005, pero también resulta “aparentemente claro” que el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación los obliga a utilizar la firma electrónica avanzada así como pagar sus impuestos mediante transferencia electrónica de fondos, aquí caben unas preguntas más, ¿porqué solo se exenta de la obligación contenida en dicho ordenamiento a aquellos pequeños contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior hubiesen sido inferiores a \$1,750,000.00? y entonces, ¿que pasa con aquellos pequeños contribuyentes cuyos ingresos oscilaron entre \$1,750,000.00 (un millón setecientos cincuenta mil pesos) y \$2,000,000.00 (dos millones de pesos)?, me parece que no se empató la cantidad de \$2,000,000.00, cantidad tope para tributar en el régimen de pequeños contribuyentes establecida en el artículo 137 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, con la cantidad tope de \$1,750,000.00 establecida en el párrafo tercero del artículo 31 del CFF para exentar a estos pequeños contribuyentes del uso de la firma electrónica avanzada, y como ya mencione en líneas anteriores, aparentemente el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo obliga a estos pequeños contribuyentes a utilizar la firma electrónica avanzada así como a pagar sus impuestos mediante transferencia electrónica de fondos, sin embargo, es importante señalar que incluso el Servicio de Administración Tributaria, aunque no ha publicado nada oficial al respecto no esta generando firma electrónica avanzada a pequeños contribuyentes, por lo tanto se puede concluir que aunque la tendencia a futuro es que todos los contribuyentes, incluyendo a los pequeños, cuenten

con la Firma electrónica avanzada, de momento aquellos que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes no están obligados a utilizar dicha firma electrónica avanzada, esto lo sustento con el título del tercer párrafo del artículo 31 del CFF: “**EXCEPCIÓN PARA REPECOS Y ASALARIADOS**” que aunque en dicho ordenamiento legal se establece solo la exención para aquellos contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior hayan sido inferiores a \$ 1,750,000.00 el título del mismo es muy claro en cuanto a exentar a los pequeños contribuyentes del uso de la multicitada firma electrónica, por lo tanto estos deberán presentar los avisos relacionados con el R.F.C. directamente en las oficinas del SAT correspondientes o incluso pueden hacerse a través de la página electrónica del SAT (vía Internet) como lo establece la regla 2.23.2

Los pequeños contribuyentes podrán presentar avisos a través de Internet, tal como lo establece la regla 2.23.2 de Resolución Miscelánea para 2005, la cual menciona que existen avisos que podrán presentarse vía Internet y son los de aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades, apertura o cierre de establecimiento, sucursal, local o puesto fijo, semifijo o almacén y cambio de actividad preponderante, para lo cual dicha regla establece el siguiente procedimiento:

- Se deberá acceder a la página de Internet del SAT a la sección e-sat operaciones y luego entrar a la aplicación “**R.F.C. por Internet, Avisos e Inscripciones**”
- Se deberá proporcionar el R.F.C. del contribuyente y la clave C.I.E.C. (Clave de Identificación Electrónica Confidencial) misma que deberá ser tramitada con anterioridad en la página electrónica del SAT. Cabe señalar que de acuerdo con la regla 2.23.3 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2005 dicha clave CIEC sustituye en todo trámite electrónico a la firma autógrafa y surtirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa y además tendrán el mismo valor probatorio. La clave CIEC hará las funciones de firma electrónica avanzada, en el caso de pequeños contribuyentes que no están obligados a tramitar la firma electrónica avanzada.

- Ya dentro de la aplicación “**R.F.C. por Internet, Avisos e Inscripciones**” los datos que se deberán proporcionar son los contenidos en la forma oficial **R-2** “Aviso al Registro Federal de Contribuyentes. Cambio de Situación Fiscal” y los del anexo correspondiente.
- Una vez concluido el llenado del formato electrónico, se deberá enviar a través de la citada página electrónica, y se recibirá el acuse de recibo con sello digital tanto en pantalla como por correo electrónico, el cual contendrá la fecha de presentación y el número de folio de envío.
- En caso de que el trámite sea aceptado, el SAT enviará a los contribuyentes al correo electrónico proporcionado por éstos, el acuse de recibo con sello digital generado por dicho órgano o, en su caso, el aviso de rechazo del trámite, así como los motivos que lo generaron.

Cabe señalar que tratándose de un aviso de suspensión de actividades y siempre y cuando este sea aceptado, no será necesario acudir a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente para hacer entrega de la Cédula de Identificación Fiscal, ya que una vez que el aviso sea aceptado, la mencionada cédula quedará sin efectos automáticamente. (Reglas 2.23.2 y 2.23.3 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2005).

Ya solo resta mencionar lo que establece la regla 2.23.4 de la multicitada Resolución Miscelánea, regla que textualmente establece lo siguiente:

*Para los efectos del último párrafo del artículo 6o. del Código, los contribuyentes que presenten los avisos al RFC mediante las formas oficiales R-1 “Solicitud de inscripción al registro federal de contribuyentes” o R-2 “Aviso al registro federal de contribuyentes. Cambio de situación fiscal” y sus Anexos correspondientes u opten por hacerlo vía Internet de conformidad con este Capítulo, podrán variar la presentación, indistintamente, respecto de cada aviso que deban presentar. ♦*

La regla es clara en cuanto a que si se presentó un aviso por Internet no se está obligado a adoptar esa opción para todos los trámites siguientes sino que pueden hacerse directamente en las oficinas correspondientes o nuevamente vía Internet.

### **2.3.3 CONSERVACIÓN DE COMPROBANTES DE ADQUISICIONES DE BIENES DE ACTIVO FIJO.**

Al efecto la fracción III Del Artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que se deberán conservar los comprobantes de las compras superiores a \$2,000.00 (dos mil pesos) de bienes nuevos de activo fijo que se utilicen en el negocio, dichos comprobantes deberán reunir requisitos fiscales.

### **2.3.4 REGISTRO DE INGRESOS DIARIOS**

En la fracción IV del Artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece la obligación de registrar los ingresos diarios del contribuyente, dicho registro deberá hacerse de la siguiente manera:

- Llevar un libro de ingresos diarios donde se registren precisamente todos los ingresos por día.

---

♦ Regla 2.23.4 de Resolución Miscelánea Fiscal para 2005.

- El mencionado libro deberá estar foliado.<sup>♦</sup>
- Los ingresos deberán registrarse de tal manera que se puedan identificar con las distintas contribuciones y tasas, así como los ingresos exentos.<sup>•</sup>

### **2.3.5 EXPEDIR COMPROBANTES DE VENTA**

Otra de las obligaciones que tienen los contribuyentes de éste régimen es la de dar a sus clientes un comprobante de venta, el cual puede ser cualquiera de los siguientes:

**a) COPIA DE LAS NOTAS DE VENTA.** Deberán entregar a sus clientes copia de las notas de venta y conservar originales de las mismas. Estas notas deben reunir los requisitos establecidos en las fracciones I, II y III del Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y son los siguientes:

- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expiden los comprobantes.<sup>\*</sup>
- Contener impreso el número de folio.<sup>\*</sup>
- Lugar y fecha de expedición.<sup>\*</sup>
- Importe de la operación con número y letra.<sup>º</sup>

---

<sup>♦</sup> Artículo 32 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente para 2005.

<sup>•</sup> Fracción I del Artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente para 2005.

<sup>\*</sup> Fracciones I, II y III respectivamente del Artículo 26-A del Código Fiscal de la Federación vigente para 2005.

<sup>º</sup> Fracción I del Artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente para 2005.

- b) COMPROBANTES DE MÁQUINAS REGISTRADORAS.** En los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal, 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 trate.

Cabe mencionar que de acuerdo al Artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se podrán expedir como comprobantes de venta las notas de venta o la copia de la parte de los registros de auditoría de las máquinas registradoras siempre y cuando se trate de contribuyentes que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general y que además en dichas notas de venta o copias de la parte de los registros de auditoría de las máquinas registradoras no se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del Impuesto al Valor Agregado que se cause por dicha operación.

Cabe aquí el comentario acerca de lo que establece el artículo 139 fracción IV párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la renta que literalmente dice lo siguiente:

*Se considera que los contribuyentes que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, cambian su opción para pagar el impuesto en los términos de las secciones I o II de éste Capítulo, cuando expidan uno o más comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, a partir del mes en que se expidió el comprobante de que se trate.*

Lo anterior, dicho en otras palabras se refiere a que aquellas personas que tributen conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes y que expidan uno o más comprobantes que cumplan con más requisitos fiscales de los permitidos, por ejemplo que contengan el R.F.C. o el domicilio fiscal del cliente, o que desglosen el I.V.A. (Impuesto al Valor Agregado) u otros impuestos causados en la operación que dio lugar al comprobante dejarán de tributar en el mencionado régimen y deberán hacerlo ahora en el régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales o en el régimen intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales. (si se desea saber todos los requisitos fiscales que deben contener los comprobantes fiscales el lector deberá remitirse al Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación).

Es importante mencionar también que mediante reglas de carácter general el Servicio de Administración Tributaria podrá liberar a los contribuyentes de este régimen de la obligación de expedir comprobantes de venta cuando se trate de operaciones menores a \$100.00 (cien pesos).

### **2.3.6 PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES BIMESTRALES.**

La fracción VI del Artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la obligación de presentar declaraciones mensuales a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, en dichas declaraciones se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto en los artículos 137 y 138 del ordenamiento citado. Los pagos mensuales antes mencionados tendrán el carácter de definitivos.

No obstante que la Ley establece que los pagos deberán hacerse de manera mensual, también da la opción para que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) o en su caso las Entidades Federativas con las que se celebre convenio de coordinación para la administración del impuesto sobre la renta, puedan ampliar los períodos de pago a bimestral, trimestral o semestral, al efecto al Regla 3.16.1 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2005-2006 establece lo siguiente:

Para los efectos del penúltimo párrafo de la fracción VI del Artículo 139 de la Ley del ISR, los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, en lugar de presentar declaraciones mensuales, por el ejercicio fiscal de 2005, deberán hacerlo en forma bimestral en las que se determinará y pagará el impuesto en los términos del primer párrafo de la citada fracción VI, debiendo presentar los pagos en los términos del Capítulo 2.15.<sup>Δ</sup> de la presente Resolución, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al bimestre al que corresponda la declaración respectiva.

Entonces de acuerdo a la regla antes mencionada los pagos del impuesto sobre la renta tendrán una periodicidad bimestral, debiendo efectuar pagos de la siguiente manera:

---

<sup>Δ</sup> Regla 3.16.1 de Resolución Miscelánea fiscal vigente para 2005.

<b>BIMESTRE</b>	<b>FECHA LIMITE DE PAGO</b>
Enero-Febrero	17 de marzo de 2005
Marzo-Abril	17 de mayo de 2005
Mayo-Junio	17 de julio de 2005
Julio-Agosto	17 de septiembre de 2005
Septiembre-October	17 de noviembre de 2005
Noviembre-Diciembre	17 de enero de 2006

Como puede observarse los pequeños contribuyentes deberán presentar declaraciones bimestrales a más tardar el día 17 del mes posterior al bimestre por el que se presenta la declaración correspondiente, sin embargo, existe un decreto presidencial publicado el día 31 de mayo del año 2002, en el cual, en el artículo 4º, se otorgan días adicionales para el cumplimiento de la presentación de declaraciones, dependiendo del 6º dígito del RFC como se menciona textualmente a continuación:

*Artículo Cuarto. Los contribuyentes que de conformidad con las disposiciones fiscales deban presentar declaraciones provisionales o definitivas de impuestos federales a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo al que corresponda la declaración, ya sea por impuestos propios o por retenciones, podrán presentarlas a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), de acuerdo a lo siguiente:*

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

Texto y cuadro tomados del artículo 4° del decreto publicado el 31 de mayo de 2002.

En el artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta también se establece que los pagos de Impuesto Sobre la Renta se enterarán ante las oficinas autorizadas de la entidad federativa en la cual el contribuyente obtenga sus ingresos, siempre que dicha Entidad Federativa tenga celebrado convenio de coordinación para administrar dicho impuesto, en el caso de que la Entidad Federativa en donde obtenga sus ingresos el contribuyente no celebre el citado convenio o éste se de por terminado, los pagos se enterarán ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales federales.\*

Para los Pequeños Contribuyentes que obtengan sus ingresos en las entidades federativas que hayan suscrito el anexo 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, realizarán sus pagos por ventanilla bancaria, utilizando para dicho efecto la tarjeta tributaria. A la fecha, todas las entidades federativas han suscrito el citado anexo conforme a lo siguiente:

---

\* Artículo 139 fracción VI segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2005.

<b>ENTIDAD FEDERATIVA</b>	<b>NOMBRE DEL ANEXO</b>	<b>FECHA DE PUBLICACIÓN EN EL D.O.F.</b>
Aguascalientes	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Aguascalientes.	8/IV/2003
Baja California	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Baja California.	14/IV/2003
Baja California Sur	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Baja California Sur.	26/VI/2003
Campeche	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Campeche.	12/XII/2003
Coahuila	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Coahuila.	18/XI/2004
Colima	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Colima.	18/III/2003
Chiapas	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Chiapas.	26/VI/2003
Chihuahua	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito	15/V/2003

	Público y el Estado de Chihuahua.	
<b>ENTIDAD FEDERATIVA</b>	<b>NOMBRE DEL ANEXO</b>	<b>FECHA DE PUBLICACIÓN EN EL D.O.F.</b>
Distrito Federal	Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal.	5/VIII/2003
Durango	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Durango.	15/V/2003
Estado de México	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de México.	7/VII/2004
Guanajuato	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Guanajuato.	14/IV/2003.
Guerrero	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Guerrero.	10/IX/2003
Hidalgo	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Hidalgo.	26/VI/2003
Jalisco	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Jalisco.	5/IX/2003.
Michoacán	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración	8/V/2003

	Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Michoacán.	
Morelos	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de de Morelos.	15/IV/2003
Nayarit	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Nayarit.	25/VII/2003
Nuevo León	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Nuevo León.	13/VI/2003
<b>ENTIDAD FEDERATIVA</b>	<b>NOMBRE DEL ANEXO</b>	<b>FECHA DE PUBLICACIÓN EN EL D.O.F.</b>
Oaxaca	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Oaxaca.	15/V/2003
Puebla	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Puebla.	12/VI/2003
Querétaro	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Querétaro.	25/VII/2003
Quintana Roo	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito	23/XII/2004

	Público y el Estado de Quintana Roo.	
San Luís Potosí	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de San Luís Potosí.	3/VI/2003
Sinaloa	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Sinaloa.	4/IV/2003
Sonora	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Sonora.	17/IX/2004
Tabasco	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Tabasco.	16/X/2003
Tamaulipas	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Tamaulipas.	15/V/2003
Tlaxcala	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Tlaxcala.	7/IV/2003
Veracruz	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Veracruz.	12/VI/2003

<b>ENTIDAD FEDERATIVA</b>	<b>NOMBRE DEL ANEXO</b>	<b>FECHA DE PUBLICACIÓN EN EL D.O.F.</b>
Yucatán	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración	16/V/2003

	Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Yucatán.	
Zacatecas	Anexo número 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Zacatecas.	15/V/2003

En estos anexos se indican las cláusulas conforme a las cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y la entidad federativa de que se trate, convienen coordinarse Para que éstas ejerzan las funciones operativas de administración de los ingresos derivados del ISR (impuesto sobre la renta) de los pequeños contribuyentes, otorgándoles las facultades de verificación de la inscripción en el RFC, recaudación, comprobación, determinación y cobro de dicho gravamen relativo a estos contribuyentes.

Ahora bien, los contribuyentes que perciban ingresos en los estados de Aguascalientes, Baja California, Colima, Chiapas, Chihuahua, Distrito Federal, Durango, Guanajuato, Jalisco, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, Sonora, Tabasco, Tlaxcala, Veracruz y Zacatecas, realizarán sus pagos en las oficinas autorizadas por las citadas entidades federativas, a través de las formas oficiales que estas publiquen, mismas que deberán contener como mínimo la información que se establece en el anexo 1, rubro F, numeral 1, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004-2005, en tanto que los contribuyentes que perciban ingresos en los otros estados de la República, efectuarán sus pagos a la Federación.♦

Es importante mencionar que las declaraciones (bimestrales para el ejercicio 2005) que deberán hacer los pequeños contribuyentes pueden ser de dos maneras:

1. Declaración bimestral con pago.
2. Declaración bimestral sin pago (declaración en ceros)

### **2.3.6.1 DECLARACIÓN BIMESTRAL CON PAGO.**

---

♦ cuadro y texto tomados del MANUAL PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES de TAX editores 2005.

Como ya se comentó con anterioridad, los pagos de impuestos de los pequeños contribuyentes deberán efectuarse con una periodicidad bimestral para el año 2005, pudiendo presentar sus declaraciones con pago directamente en ventanilla bancaria o a través de Internet mediante transferencia electrónica de fondos, veamos en que casos puede hacerse el pago en ventanilla bancaria y en cuales debe hacerse mediante transferencia electrónica de fondos.

#### **2.3.6.1.1 DECLARACIÓN BIMESTRAL CON PAGO EN VENTANILLA BANCARIA.**

De conformidad con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación las declaraciones deberán hacerse mediante documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general no obstante lo anterior, los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00 (un millón setecientos cincuenta mil pesos) en lugar de presentar las declaraciones mediante documentos digitales con firma electrónica avanzada podrán presentarlos directamente en las oficinas autorizadas por el SAT utilizando una tarjeta electrónica denominada tarjeta tributaria que sustituye, en este caso, a la firma electrónica avanzada. Al efecto la regla 2.15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 establece en su primer párrafo lo siguiente:

*Para los efectos del séptimo párrafo del artículo 20 y tercer párrafo del artículo 31 del Código, los contribuyentes a que se refiere la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR; las personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00; las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, así como las personas físicas que inicien actividades y que estimen que sus ingresos en el ejercicio serán hasta por dichas cantidades, según corresponda, efectuarán sus pagos provisionales o definitivos, incluyendo retenciones, independientemente de su periodicidad, a través de la ventanilla bancaria, proporcionando los datos contenidos en los desarrollos electrónicos de las instituciones de crédito autorizadas, a que se refiere el Anexo 4, rubro C de esta Resolución, a partir de los correspondientes al ejercicio fiscal de 2005 y subsecuentes, incluyendo sus complementarios, extemporáneos y de corrección fiscal, utilizando para dicho efecto la tarjeta electrónica (tarjeta tributaria) cuyo formato y características se dan a conocer en el Anexo 1, rubro E, de la presente Resolución.<sup>∞</sup>*

Entonces la regla anterior avala lo que dice el artículo 31 del C.F.F. respecto de aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubieran tenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00 (un millón setecientos cincuenta mil pesos) o que sea su primer ejercicio fiscal y estimen que sus ingresos por dicho ejercicio no rebasarán la cifra mencionada, para establecer que deberán presentar sus declaraciones con pago ante las instituciones bancarias mediante el uso de la tarjeta tributaria, debiendo además proporcionar, de conformidad con la regla antes citada, los siguientes datos:

- Concepto del impuesto a pagar por obligación.
- Periodo de pago.
- Ejercicio fiscal al que corresponde el pago.
- Tipo de declaración (normal, complementaria o de corrección fiscal)
- Impuesto a pagar
- Accesorios legales (actualizaciones, recargos o multas)
- Crédito al salario

---

<sup>∞</sup> Primer párrafo de la regla 2.15.1 de Resolución Miscelánea Fiscal para 2005.

- Compensaciones
- Estímulos o certificados aplicados.
- Cantidad a pagar.

Estos datos deberán proporcionarse mediante el llenado de la hoja de ayuda EF-2 “HOJA DE AYUDA PARA EL PAGO DE IMPUESTOS COORDINADOS CON ENTIDADES FEDERATIVAS EN VENTANILLA BANCARIA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES” la cual se ilustra a continuación a fin de mostrar el ejemplo del llenado de dicha hoja partiendo del supuesto de un pequeño contribuyente que debe pagar ISR e IVA en una declaración normal (ya que si se trata de declaración complementaria se debe utilizar la hoja de ayuda número 9 “PERSONAS FÍSICAS HOJA DE AYUDA GENERAL PARA EL PAGO DE CONTRIBUCIONES FEDERALES EN VENTANILLA BANCARIA”).

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Cuadro tomado del anexo 21 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicado en el DOF el día 3 de junio de 2005.

Cabe mencionar que en esta hoja no están llenos los espacios destinados para actualizaciones y recargos debido a que en este ejemplo no se causaron estos, sin embargo, de darse el supuesto que les da origen deben ser llenados también.

Es preciso aclarar también que la hoja de ayuda que se muestra esta llena a máquina, sin embargo puede llenarse a mano con tinta negra o azul.

Es claro que esta hoja de ayuda se utilizará, al menos en el Estado de México, tanto para el pago del Impuesto Sobre la Renta como del Impuesto al Valor agregado, recordemos que existe un convenio celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de México denominado **“Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal que celebran el Gobierno Federal por Conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de México”**, en el cual, mediante el anexo 3 de dicho convenio, se otorgan facultades al gobierno del Estado de México para administrar los ingresos provenientes del impuesto sobre la renta que paguen los pequeños contribuyentes por los ingresos obtenidos en dicha entidad federativa, de esta manera el Gobierno del Estado de México tiene facultades para verificar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de éstos contribuyentes, así como también tiene facultades en materia de recaudación, comprobación, determinación y cobro del Impuesto Sobre la Renta a cargo de los pequeños contribuyentes en los términos de la legislación federal aplicable, no obstante lo anterior, a la fecha de impresión del presente trabajo de tesis no existe en las oficinas de Administración de Rentas del Gobierno del Estado de México formato alguno para realizar el pago del Impuesto Sobre la Renta en dichas oficinas, es decir, el Gobierno del Estado de México aun no esta ejerciendo las facultades que el anexo 3 del convenio antes mencionado le confiere en materia de Impuesto Sobre la Renta de los pequeños contribuyentes, razón por la cual el pago de este impuesto se sigue realizando en ventanilla bancaria junto con el pago del Impuesto al Valor Agregado.

Cabe también señalar que en el Distrito Federal si se están ejerciendo las facultades que el convenio de colaboración administrativa en materia fiscal le confiere al Gobierno del Distrito Federal respecto del Impuesto Sobre la Renta, caso en el cual el impuesto sobre la renta se paga ante las oficinas de la Tesorería del Distrito Federal mediante una formato impreso

diseñado para tal efecto, y el Impuesto al Valor agregado se paga con la hoja de ayuda EF-2 en ventanilla bancaria; de lo anterior se concluye que a pesar de que a la fecha todas las entidades federativas ya han celebrado el convenio de colaboración administrativa en materia fiscal, el cual les confiere facultades respecto del impuesto sobre la renta, aun no todas están preparadas para ejercerlas, razón por la cual los pequeños contribuyentes deberán investigar en cada entidad federativa donde obtengan sus ingresos, la forma de cumplir con el pago del Impuesto sobre la Renta, el cual puede ser en las oficinas de la tesorería estatal o directamente en ventanilla bancaria.

Como ya se mencionó anteriormente la hoja de ayuda EF-2 deberá presentarse en ventanilla bancaria (de cualquier banco si se paga en efectivo) acompañado de la tarjeta tributaria misma que se ilustra a continuación:

este es el anverso

VER IMÁGENES EN TESIS IMPRESA

este es el reverso

Como puede observarse en el reverso de esta tarjeta, esta tiene una banda negra la cual será desplazada en un dispositivo magnético que tienen los bancos en cada ventanilla con el fin de validar los datos relativos al nombre y RFC del contribuyente contenidos en el anverso de la misma.

Como se expuso con anterioridad, la hoja de ayuda EF-2 se utilizará cuando el pago a efectuar sea en declaración normal, ahora vamos a mostrar la hoja de ayuda número 9 **“PERSONAS FÍSICAS HOJA DE AYUDA GENERAL PARA EL PAGO DE CONTRIBUCIONES FEDERALES EN VENTANILLA BANCARIA”**. La cual debe utilizarse siempre que se realice un pago en declaración complementaria y deberá contener los datos siguientes:

- Concepto del impuesto a pagar por obligación.
- Periodo de pago.
- Ejercicio fiscal al que corresponde el pago.
- Tipo de declaración (complementaria).
- Impuesto a pagar.
- Accesorios legales (actualizaciones, recargos o multas).
- Crédito al salario.
- Compensaciones.
- Estímulos o certificados aplicados.
- Cantidad a pagar.
- Monto pagado con anterioridad.
- Fecha del monto pagado con anterioridad.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Como puede observarse, la hoja de ayuda que se muestra como ejemplo contiene todos los datos que se mencionan, y ha de servir para presentar declaraciones complementarias en ventanilla bancaria, acompañada de la tarjeta tributaria.

También puede verse que dicha hoja esta llena manualmente (en este ejemplo) ya que no es requisito único el llenarla a máquina.

La hoja de ayuda número 9 “Personas Físicas hoja de ayuda general para el pago de contribuciones federales en ventanilla bancaria servirá, al menos en el Estado de México, para presentar declaraciones complementarias de Impuesto al Valor Agregado así como de Impuesto Sobre la Renta, recordemos que en dicha entidad federativa el Impuesto Sobre la Renta se paga en ventanilla bancaria, no así en el Distrito Federal, entidad federativa en la cual sí se paga el Impuesto Sobre la Renta en las oficinas de la Tesorería del Distrito Federal mediante un formato diseñado para tal efecto, el cual prevé también la presentación de declaraciones complementarias de dicho impuesto, así como declaraciones en ceros por concepto de Impuesto Sobre la Renta de pequeños contribuyentes en dicha entidad.

#### **2.3.6.1.2 DECLARACIÓN BIMESTRAL CON PAGO MEDIANTE TRANSFERENCIA ELECTRÓNICA DE FONDOS.**

Como se mencionó ya en el apartado anterior, referente a declaración bimestral con pago en ventanilla bancaria, en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación se establece que los contribuyentes deberán presentar declaraciones mediante documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria y efectuar los pagos correspondientes mediante transferencia electrónica de fondos, eximiendo en el tercer párrafo del ordenamiento citado del uso de la firma electrónica avanzada y del pago mediante transferencia electrónica de fondos a aquellos contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior hubieren sido de hasta \$1,750,000.00 (un millón setecientos cincuenta mil pesos), esta exención esta además reforzada con la regla 2.15.1 de Resolución Miscelánea fiscal vigente para 2005 (ya transcrita anteriormente), por lo tanto los pequeños contribuyentes quedan relevados de la obligación de pagar sus impuestos mediante transferencia electrónica de fondos, quedando como única opción para pagar sus impuestos el uso de la ventanilla bancaria.

Es importante señalar que aquí también puede presentarse la controversia ya comentada en el punto 2.3.2 “Presentación de Avisos” respecto de aquellos contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior hubiesen oscilado entre \$1,750,000 y \$2,000,000, pero se debe destacar que le aplica también la misma conclusión “los pequeños contribuyentes quedan

relevados de la obligación del uso de la firma electrónica avanzada y del pago de impuestos mediante transferencia electrónica de fondos”, al menos durante el ejercicio 2005 y en tanto las autoridades no publiquen algo en contrario.

### **2.3.6.2 DECLARACION BIMESTRAL SIN PAGO (DECLARACIÓN EN CEROS)**

Esta declaración se puede originar por dos causas, la primera porque el contribuyente no tenga ingresos en el bimestre a declarar, la segunda porque teniendo ingresos estos fueron menores a la deducción a que tenga derecho el contribuyente en el bimestre en cuestión, lo cual da como resultado un impuesto cero, y el hecho de que no se tenga impuesto a pagar no exime de la obligación de presentar declaración a las autoridades, por el contrario es necesario avisar a la autoridad la razón o razones por las cuales no se tuvo impuesto a cargo en el bimestre, esta declaración es la que se conoce como “declaración estadística o declaración en ceros”. Esta obligación se establece en el artículo 31 párrafo 8 del C.F.F. y se refuerza con la regla 2.14.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, regla que en su párrafo primero establece lo siguiente:

*“Para los efectos del artículo 31, octavo párrafo del Código, cuando por alguna de las obligaciones a declarar no exista impuesto a pagar ni tampoco saldo a favor, por la obligación de que se trate, los contribuyentes deberán presentar a más tardar el último día en que estén obligados a presentar la declaración de pago que corresponda, la información de las razones por las cuales no se realiza el pago, a través del formato electrónico correspondiente contenido en la dirección de Internet del SAT ([www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)) El SAT enviará a los contribuyentes el acuse de recibo utilizando la misma vía, el cual deberá contener el sello digital generado por dicho órgano.”*

Como la regla citada lo menciona, esta declaración deberá presentarse en la página de Internet del SAT, pudiendo acceder a esta desde cualquier computadora que tenga acceso a Internet y siempre y cuando se cuente con la Clave de Identificación Electrónica Confidencial (clave CIEC) del contribuyente, o acudiendo a la oficina mas cercana del SAT para realizar dicha declaración previa exhibición de la tarjeta tributaria.(regla 2.15.2 de Resolución Miscelánea Fiscal para 2005).

Los datos que se requieren para esta declaración son los siguientes:

- Identificación del contribuyente.
- Concepto del impuesto, por obligación.
- Periodo.
- Ejercicio.
- Tipo de declaración.
- Y razón o razones por la (s) que no existe impuesto a pagar.
- Si se trata de declaración complementaria deberá señalarse el monto pagado con anterioridad y la fecha de dicho pago.

Las declaraciones en ceros en el Estado de México para efectos del Impuesto Sobre la Renta de Pequeños Contribuyentes se presentarán directamente en las oficinas del Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante el uso de la tarjeta tributaria acompañada de la hoja de ayuda C-EF **“HOJA DE AYUDA PARA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE RAZONES POR LAS CUALES NO SE REALIZA EL PAGO (AVISOS EN CERO) PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES”**, la cual se ilustra a continuación:

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Cabe señalar que ningún contribuyente podrá presentar declaración en ceros por los siguientes conceptos:

1. Retenciones de IVA, IEPS o ISR excepto cuando se retenga ISR a los trabajadores por el pago de salarios y siempre y cuando exista una razón para no tener un impuesto sobre la renta (ISR) retenido a cargo.
2. Por pagos Provisionales de Impuesto al Activo.

Lo anterior de conformidad con la regla 2.14.2 de la resolución miscelánea fiscal para 2005.

Si la declaración en ceros se presentó directamente en alguna oficina del SAT, esta deberá proporcionar acuse de recibo con sello digital y cadena original de dicha declaración, si se envió por Internet entonces aparecerá en la pantalla de la computadora, una vez concluido el trámite, el citado acuse de recibo, mismo que debe ser impreso y conservarse para cualquier aclaración futura.

### **2.3.7 EROGACIONES POR SALARIOS Y PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES (P.T.U.)**

#### **EROGACIONES POR SALARIOS**

El artículo 139 en su fracción VII establece que cuando un contribuyente del régimen de pequeños contribuyentes efectúe erogaciones por salarios, es decir que tenga trabajadores asalariados, deberá efectuar la retención y el entero del Impuesto Sobre la Renta de dichos trabajadores de conformidad con las disposiciones previstas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento.\*

---

\* El cálculo del I.S.R. se establece en el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El mismo ordenamiento legal establece también que la obligación de retener y enterar el Impuesto Sobre la Renta podrá no ser aplicada hasta por tres trabajadores cuyo salario no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevada al año.

En relación a la obligación de retener y enterar el Impuesto Sobre la Renta por concepto de salarios pagados a los trabajadores va de la mano la obligación de presentar anualmente, antes del 15 de febrero, la información sobre las personas a las que se les hayan entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario, así como de aquellas a las que les hayan efectuado pagos por concepto de salarios, dicha información deberá presentarse a través del anexo 1 de la forma oficial 30 “información anual de sueldos, salarios, conceptos asimilados y crédito al salario” y, opcionalmente vía Internet o a través de medios magnéticos.

Cabe mencionar que en el caso de que se hayan tenido 5 o más trabajadores, se deberá presentar la información arriba citada mediante el Programa para la Presentación de la Declaración Informativa Múltiple (DIM) a través de Internet.

Es también importante comentar que de conformidad con el artículo 26 fracción I del Código Fiscal de la Federación, el patrón es responsable solidario respecto de las contribuciones que retenga a sus trabajadores, las cuales pueden ser el Impuesto sobre la Renta y las aportaciones de seguridad social.

No podemos pasar por alto la obligación de pagar el impuesto sobre erogaciones (impuesto sobre nómina) si se da el supuesto de tener al menos un trabajador, no importando si éste es de salario mínimo, el cual deberá pagarse ante la oficina de administración de rentas que le corresponda al contribuyente de acuerdo a su domicilio fiscal.

## **PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA (P.T.U.)**

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, será la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 7.35 el impuesto sobre la renta que resulte a cargo del contribuyente.<sup>∞</sup>

Aunque el texto antes citado no aclara si el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente es el impuesto anual (la suma de todos los pagos definitivos de este impuesto realizados a lo largo del ejercicio fiscal) vamos a entender que así es, ya que si tomáramos el impuesto sobre la renta causado y pagado solo de un pago o más, pero no la suma de todos los pagos realizados por concepto de impuesto sobre la renta a lo largo del año, se obtendría una base más pequeña para efectos de la P.T.U., lo cual afectaría el derecho que tienen los trabajadores de beneficiarse de dichas utilidades, además de que se adoptaría un periodo menor al que se utiliza en todos los regímenes fiscales de nuestro país, lo cual atenta contra el principio de equidad.

Partiendo de lo anterior la base gravable para P.T.U. se determina de la siguiente manera:

$$\begin{array}{r} \text{SUMA DE LOS PAGOS DEL ISR REALIZADOS EL AÑO ANTERIOR} \\ \text{POR} \\ \hline \text{X 7.35} \\ \hline \text{IGUAL A} \qquad \qquad \text{RENTA GRAVABLE PARA P.T.U.} \end{array}$$

Si lo vemos con números quedaría así:

---

<sup>∞</sup> Artículo 138 párrafo cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

<b>BIMESTRE</b>	<b>ISR CAUSADO Y PAGADO</b>
Enero-Febrero	\$ 170
Marzo-Abril	\$ 225
Mayo-Junio	\$ 154
Julio-Agosto	\$ 279
Septiembre-October	\$ 169
Noviembre-Diciembre	\$ 177

<b>Total I.S.R. causado y pagado en el año:</b>		<b>\$ 1,174</b>
Por	factor	<u>X 7.35</u>
<b>Igual a</b>	<b>Base gravable</b>	<b>\$8,628.90</b>
Por	tasa de P.T.U.	<u>10%</u>
<b>Igual a</b>	<b>Monto de P.T.U.</b>	<b>\$862.89</b>

Como puede observarse en el cuadro anterior, se tomaron todos los pagos bimestrales hechos por concepto de Impuesto Sobre la Renta durante el año, recordemos que la regla 3.16.1 de Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 2005 establece que los pagos de dicho impuesto deberán hacerse de manera bimestral. Más adelante se explicará el procedimiento para determinar el Impuesto sobre la Renta causado.

### **2.3.8 VERIFICACIÓN MENSUAL DE INGRESOS.**

Esta obligación, establecida en el artículo 139 fracción II segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estipula que los contribuyentes deberán verificar mensualmente sus ingresos acumulados desde el inicio del ejercicio fiscal y hasta el mes de que se trate, para determinar si éstos, adicionados con los intereses obtenidos por dicho contribuyente en el mismo período, exceden de los \$2,000,000.00 (dos millones de pesos), pues de ser así tendrán que abandonar el régimen de pequeños contribuyentes a partir del mes siguiente a aquél en que se rebasa dicha cantidad, debiendo tributar ahora en el régimen de las personas físicas con

actividades empresariales y profesionales o en el régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.

Si los ingresos no rebasan la cantidad mencionada en el período citado, se podrá seguir tributando conforme al régimen de pequeños contribuyentes.

### **2.3.9 DECLARACIÓN ANUAL DE INGRESOS.**

Los contribuyentes del régimen de pequeños contribuyentes podrán pagar el impuesto sobre la renta en los términos del mismo, siempre que además de cumplir los requisitos para ello, presenten ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) a más tardar el 15 de febrero de cada año, una declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, esto independientemente de que los ingresos hayan rebasado o no los \$2,000,000.00 (dos millones de pesos) como cifra tope para poder tributar en este régimen.

Los contribuyentes que utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal quedarán liberados de presentar dicha declaración.♦

## **2.4 DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS**

Los Contribuyentes de éste régimen tienen obligación de calcular y enterar el Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.) y el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), este último a partir del año 2004 ya que en 2003 y años anteriores los pequeños contribuyentes no eran contribuyentes del IVA.

Ahora pasemos a analizar a detalle el cálculo de cada uno de estos impuestos.

---

♦ Artículo 137 párrafo IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### **2.4.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA (I.S.R. BIMESTRAL).**

Como ya se vio anteriormente en la sección que se dedicó a hablar de las obligaciones de los pequeños contribuyentes, es obligación de éstos el presentar declaraciones mensuales, bimestrales, trimestrales o semestrales según lo establezca el Sistema de Administración Tributaria (SAT) o en su caso la Entidad Federativa (donde obtenga sus ingresos el contribuyente) que tenga celebrado el convenio de coordinación para la administración del impuesto sobre la renta, luego entonces no se puede entender la existencia de tal obligación si no se establece el procedimiento para cumplir con la misma, es así como en el artículo 138 de la ley del Impuesto Sobre la Renta se nos indica como calcular el impuesto sobre la renta por ingresos provenientes de la enajenación de mercancías de procedencia nacional y/o por la prestación de servicios, y en el artículo 137 párrafo sexto de la referida Ley se establece el procedimiento para calcular el impuesto sobre la renta por aquellos ingresos derivados de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera.

Veamos que dice el Artículo 138 de la Ley del Impuesto Sobre la renta en su primero y segundo párrafos:

Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de ésta Sección,<sup>o</sup> calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de la misma, aplicando la tasa del 2% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que obtengan en el mes en efectivo, en bienes o en servicios, por su actividad empresarial, \$42,222.22 en el caso de contribuyentes que enajenen bienes o \$12,666.66 tratándose de contribuyentes que presten servicios. Cuando perciban ingresos por enajenación de bienes y por la prestación de servicios deberán disminuir el monto que les corresponda de acuerdo con su actividad preponderante.

Cuando los contribuyentes realicen pagos con una periodicidad distinta a la mensual conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción VI del Artículo 139 de esta Ley, los ingresos se acumularán y la disminución que les corresponda en los términos del párrafo anterior, se multiplicarán por el número de meses al que corresponda el pago.<sup>Δ</sup>

---

<sup>o</sup> Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2005 que es la Sección donde la citada Ley establece el tratamiento fiscal del Régimen de Pequeños Contribuyentes.

<sup>Δ</sup> Primero y Segundo Párrafos del Artículo 138 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Pongamos los siguientes ejemplos para hacer mas entendible el cálculo del impuesto sobre la renta:

### **CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR INGRESOS DERIVADOS DE LA ENAJENACIÓN DE BIENES.**

El señor Alejandro García Barrera tuvo ingresos cobrados en el mes de enero de 2005 por \$52,340 (Cincuenta y dos mil trescientos cuarenta pesos), ¿Cuál será el monto de Impuesto sobre la Renta que deberá pagar por los ingresos obtenidos en dicho mes?

	INGRESOS OBTENIDOS EN EL MES	\$ 52,340
<b>MENOS</b>	DEDUCCIÓN ART. 138 LEY I.S.R.	\$ 42,222.22
<b>IGUAL A</b>	BASE PARA I.S.R.	\$ 10,117.78
<b>POR</b>	TASA DEL ART. 138 LEY I.S.R.	2%
<b>IGUAL</b>	A IMPUESTO A CARGO DEL MES	\$ 202.35

De acuerdo a los datos anteriores el señor Alejandro García Barrera deberá pagar la cantidad de \$202.00 (doscientos dos pesos). Recordemos que el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo décimo establece que para calcular las contribuciones se considerarán cifras hasta centavos pero para efectuar su pago deberán redondearse a pesos, si la cantidad determinada incluye de 1 a 50 centavos se ajustará a la unidad inmediata anterior y si incluye de 51 a 99 centavos se ajustará a la unidad inmediata superior.

En este caso se entiende que el pago del Impuesto Sobre la Renta se hace de manera mensual, pero ahora veamos como se calcula dicho impuesto si el periodo de pago fuera bimestral.

El señor Alejandro García Barrera tuvo ingresos por \$ 58,746.20 (cincuenta y ocho mil setecientos cuarenta y seis pesos con veinte centavos) en marzo de 2005 y de \$ 45,368.50 (cuarenta y cinco mil trescientos sesenta y ocho pesos con cincuenta centavos) en abril del mismo año, ¿Cuál será el monto de Impuesto sobre la Renta que deberá pagar por los ingresos obtenidos en dicho bimestre?

	INGRESOS OBTENIDOS EN MARZO	\$ 58,746.20
<b>MAS</b>	INGRESOS OBTENIDOS EN ABRIL	\$ 45,368.50
<b>IGUAL A</b>	INGRESOS DEL BIMESTRE	\$ 104,114.70
<b>MENOS DEDUCCIÓN ART. 138 L I.S.R</b>	<b>ELEVADA AL BIMESTRE</b>	\$ 84,444.44 <sup>⊗</sup>
<b>IGUAL A</b>	BASE PARA I.S.R.	\$ 19,670.26
<b>POR</b>	TASA DEL ART. 138 LEY I.S.R.	2 %
<b>IGUAL</b>	A IMPUESTO A CARGO DEL BIMESTRE	\$ 393.40

De acuerdo a los datos anteriores el señor Alejandro García Barrera deberá pagar ante las oficinas autorizadas para ello, la cantidad de \$ 393 (trescientos noventa y tres pesos) por el bimestre Marzo-Abril del 2005.

Pongamos ahora otro ejemplo que incluya ingresos enajenación de bienes de procedencia nacional y por enajenación de bienes de procedencia extranjera.

El señor Alejandro García Barrera tuvo ingresos por el bimestre Mayo-Junio de 2005 de la siguiente manera:

---

<sup>⊗</sup> Es el resultado de multiplicar \$ 42,222.22 por 2 ya que un bimestre tiene 2 meses.

Ingresos por enajenación de mercancías nacionales en mayo	\$ 39,353.40
Ingresos por enajenación de mercancías extranjeras en mayo	\$ 7,069.50
Ingresos por enajenación de mercancías nacionales en junio	\$ 43,821.10
Ingresos por enajenación de mercancías extranjeras en junio	\$ 6,745.30
Suma ingresos por enajenación de mercancías nacionales mayo-junio	\$ <b>83,174.50</b>
Suma ingresos por enajenación de mercancías extranjeras mayo-junio	\$ <b>13,814.80</b>
Ingresos totales del bimestre mayo-junio	\$ <b>96,989.30</b>

Lo primero que hay que determinar es el porcentaje que representan los ingresos por enajenación de mercancías de procedencia extranjera respecto del total de los ingresos, ya que de ello depende el tratamiento que se le va a dar a los mismos para efecto del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, esto se hace de la siguiente manera:

Suma ingresos por enajenación de mercancías extranjeras mayo-junio	\$ <b>13,814.80</b>
ENTRE Ingresos totales del bimestre mayo-junio	\$ <b>96,989.30</b>
	<b>0.1424</b>
<b>POR</b>	<b>100</b>
<b>IGUAL A PORCENTAJE</b>	<b>14.24%</b>

El porcentaje obtenido en esta operación nos dice cuanto representan los ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera respecto del total de los ingresos obtenidos, en este caso los ingresos por la enajenación de dichas mercancías representan el 14.24 % del total de los ingresos obtenidos en el bimestre, de lo cual se desprenden dos cosas:

La primera es que como los ingresos provenientes de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera no rebasan el 20%\* del total de los ingresos obtenidos por el

---

\* Que es el tope máximo de ingresos por enajenación de mercancías de procedencia extranjera que permite la ley del I.S.R. para poder tributar en este régimen.

contribuyente en el bimestre no se tiene ningún impedimento para tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

La segunda es que como los ingresos provenientes de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera no rebasan el 20% del total de los ingresos obtenidos por el contribuyente en el bimestre, el impuesto por los ingresos provenientes por la enajenación de dichas mercancías habrá de calcularse de igual manera que como se hace para los ingresos provenientes de la enajenación de mercancías de procedencia nacional.

Entonces ahora solo nos resta calcular el impuesto:

Ingresos totales del bimestre mayo-junio	\$ 96,989.30
<b>MENOS DEDUCCIÓN ART. 138 L I.S.R ELEVADA AL BIMESTRE</b>	\$ 84,444.44
<b>IGUAL A</b> base para el Impuesto Sobre la Renta	\$ 12,544.86
<b>POR</b> TASA DEL ART. 138 LEY I.S.R.	2 %
<b>IGUAL</b> A IMPUESTO A CARGO DEL BIMESTRE	\$ 250.89

En este caso el señor Alejandro García Barrera deberá pagar un impuesto sobre la renta por el bimestre mayo-junio de \$ 251 (doscientos cincuenta y dos pesos).

Bueno, pues como el ejemplo anterior no tiene ingresos por enajenación de mercancías de procedencia nacional que rebasen el 30% del total de los ingresos vamos a plantear ahora un caso donde si se rebase este porcentaje y de esta manera explicar el procedimiento para determinar el impuesto sobre la renta en tales circunstancias.

El señor Alejandro García Barrera tuvo ingresos por el bimestre julio-agosto de 2005 de la siguiente manera:

Ingresos por enajenación de mercancías nacionales en julio	\$ 32,691.30
Ingresos por enajenación de mercancías extranjeras en julio	\$ 16,482.50
Ingresos por enajenación de mercancías nacionales en agosto	\$ 41,425.50
Ingresos por enajenación de mercancías extranjeras en agosto	\$ 19,726.70
Suma ingresos por enajenación de mercancías nacionales julio-agosto	<b>\$ 74,116.80</b>
Suma ingresos por enajenación de mercancías extranjeras julio-agosto	<b>\$ 36,209.20</b>
Ingresos totales del bimestre julio-agosto	<b>\$ 110,326.00</b>
Valor de adquisición de las mercancías de procedencia extranjera julio-agosto	<b>\$ 25,346.44</b>

Como ya se vio anteriormente lo primero es determinar el porcentaje que representan los ingresos por enajenación de mercancías de procedencia extranjera respecto del total de los ingresos:

Suma ingresos por enajenación de mercancías extranjeras julio-agosto	<b>\$ 36,209.20</b>
ENTRE Ingresos totales del bimestre julio-agosto	<b>\$ 110,326</b>
	<b>0.3282</b>
<b>POR</b>	<b>100</b>
<b>IGUAL A PORCENTAJE</b>	<b>32.82%</b>

Aquí podemos apreciar que los ingresos provenientes de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera representan el 32.82% del total de los ingresos del contribuyente en el mencionado bimestre, por lo tanto, se debe calcular el impuesto por los ingresos derivados de la enajenación de estas mercancías como lo establece el Artículo 137 párrafo sexto de la Ley del Impuesto sobre la renta, y por los ingresos provenientes de la enajenación de mercancías nacionales se habrá de calcular el impuesto sobre la renta en los términos del Artículo 138 de la misma ley.

**CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR INGRESOS  
PROVENIENTES DE LA ENAJENACIÓN DE MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA  
EXTRANJERA**

Primero vamos a calcular el impuesto de aquellos ingresos provenientes de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera.

El primer paso es determinar la utilidad obtenida por la enajenación de las mercancías de procedencia extranjera:

Suma ingresos por enajenación de mercancías extranjeras julio-agosto	<b>\$36,209.20</b>
<b>MENOS</b> valor de adquisición de las mercancías de procedencia extranjera julio-agosto	<b>\$ 25,346.44</b>
<b>IGUAL A</b> Utilidad por la venta de mercancías de procedencia extranjera	<b>\$10,862.76</b>
<b>POR TASA DEL ART. 137 PÁRRAFO SEXTO LEY DEL I.S.R.</b>	<b>20 %</b>
<b>IGUAL</b> a impuesto a pagar por los ingresos de mercancías extranjeras	<b>\$ 2,172.55</b>

Ya tenemos el impuesto a pagar por la utilidad de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera ahora vamos a calcular el impuesto sobre los ingresos derivados de la enajenación de mercancías de procedencia nacional, cálculo que se hace como ya se explicó en ejemplos anteriores.

Ingresos totales del bimestre julio-agosto	\$ 74,116.80
<b>MENOS DEDUCCIÓN ART. 138 L I.S.R ELEVADA AL BIMESTRE</b>	\$ 74,116.80
<b>IGUAL A</b> base para el Impuesto Sobre la Renta	\$ 0
<b>POR</b> TASA DEL ART. 138 LEY I.S.R.	2 %
<b>IGUAL</b> A IMPUESTO A CARGO DEL BIMESTRE	\$ 0

Como puede verse en éste cálculo la deducción del artículo 138 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se obtiene multiplicando \$42,222.22 por dos, operación que da un resultado de \$ 84,444.44 (como ya se vio en ejemplos anteriores) pero en la tabla de arriba se pone la

cantidad de \$ 74,116.80, la razón es porque cuando los ingresos obtenidos son menores a la deducción del artículo 138 de la ley del I.S.R. (\$ 42,222.22 elevado al periodo en cuestión) solo se puede deducir hasta esos ingresos, ya que de lo contrario nos daría un resultado negativo y eso es imposible en este cálculo (aunque sea posible aritméticamente).

Ahora solo nos falta sumar el impuesto a cargo derivado de los ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera y el impuesto a cargo correspondiente a los ingresos provenientes de la enajenación de mercancías de procedencia nacional.

Impuesto por enajenación de mercancías extranjeras	\$ 2,172.55
<b>MAS</b> Impuesto por enajenación de mercancías nacionales	\$ 0
<b>IGUAL</b> a impuesto a pagar por el bimestre julio-agosto	\$ 2,172.55

Entonces el impuesto a pagar por el bimestre julio-agosto es de \$ 2,173 (dos mil ciento setenta y tres pesos).

## **2.4.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANUAL**

Para los contribuyentes de éste régimen no hay obligación de presentar declaración anual del impuesto sobre la renta debido a que las declaraciones que hacen de manera mensual, bimestral, trimestral o semestral, según lo establezca el SAT o la entidad federativa (donde obtenga sus ingresos el contribuyente) que tenga celebrado el convenio de coordinación para la administración del impuesto sobre la renta, se consideran pagos definitivos.

### 2.4.3 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (I.V.A. BIMESTRAL).

Hasta el mes de diciembre del año 2003 los pequeños contribuyentes estaban exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado, exención que se establecía en el artículo 2-C de la Ley del I.V.A. sin embargo para el mes de enero de 2004 este artículo se modifica para obligar a dichos contribuyentes a pagar el mencionado impuesto, obligación que hoy en día subsiste y que a continuación vamos a abordar con la finalidad de facilitar su cumplimiento.

Cabe mencionar que aunque la ley se modificó para obligar a los pequeños contribuyentes a pagar el impuesto al valor agregado a partir del mes de enero de 2004, en la segunda modificación a la resolución miscelánea fiscal para 2004-2005 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de junio de 2004, en su regla 5.8.6 se estableció la obligación de pagar el I.V.A. de manera bimestral y a partir del tercer bimestre (mayo-junio) de dicho año.

Al respecto es importante saber qué dice el artículo 2-C de la ley del I.V.A.

*Las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pagarán el impuesto al valor agregado mediante estimativa del valor de las actividades que practiquen las autoridades fiscales, en lugar de hacerlo en los términos generales que esta Ley establece. Para ello se aplicará la tasa que corresponda a la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente de valor agregado que señala este artículo, al valor estimado de las actividades por las que estén obligados al pago de este impuesto. Las autoridades fiscales tomarán en cuenta los ingresos reportados por los contribuyentes en la declaración informativa que deben presentar para los efectos del impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio inmediato anterior. La estimativa que se obtenga se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas. Para los efectos del cálculo mencionado anteriormente, no se deberá considerar el valor de las actividades a las que se les aplique la tasa del 0%. Los contribuyentes no tendrán derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado.<sup>Ω</sup>*

---

<sup>Ω</sup> Párrafo primero del artículo 2-C de la ley del I.V.A. vigente para 2005.

Lo anterior es el procedimiento que da la Ley del I.V.A. para calcular el impuesto respectivo, procedimiento que puede resumirse así:

- El contribuyente deberá presentar su declaración informativa (anual) de ingresos del ejercicio inmediato anterior.
- Las autoridades tomarán como base los ingresos reportados en dicha declaración (excepto aquellos ingresos gravados a la tasa cero por la ley del I.V.A.\*) y los dividirán entre 12 para determinar un valor estimado mensual.
- A la cantidad mensual determinada conforme al punto anterior se le aplicará el coeficiente de valor agregado que le corresponda de acuerdo al artículo 2-C fracciones I y II de la ley del I.V.A.
- Por último al resultado de aplicar el coeficiente de valor agregado se le aplicará la tasa del 10% o 15% si el contribuyente se encuentra en la región fronteriza o en el resto del país respectivamente, el resultado será la cantidad que deberá pagarse por concepto de impuesto al valor agregado.

Si queremos ver esto en un esquema a manera de fórmula se vería así:

---

\* En el Artículo 2-A de la Ley del I.V.A. se establecen las actividades gravadas a la tasa del cero por ciento.

Ingresos reportados por el contribuyente en la declaración informativa del ISR correspondiente al ejercicio de 2004 (solo se consideran los ingresos gravados por la ley del I.V.A., excepto los gravados por la tasa 0%)

**( e n t r e 12 )**

---

**( i g u a l a )** Valor mensual estimado de las actividades

**( p o r )** Coeficiente de valor agregado

---

**( i g u a l a )** Base del impuesto

**( p o r )** Tase de impuesto 10% o 15% según corresponda)

---

Impuesto al Valor Agregado a pagar del mes

De lo anterior se desprende un elemento que requiere aclaración, este elemento es el coeficiente de valor agregado.

Hay que decir primero que el artículo 2-C de la ley del I.V.A. establece dos coeficientes de valor agregado generales de la siguiente manera:

<b>ACTIVIDAD</b>	<b>COEFIECIENTE DE VALOR AGREGADO</b>
Enajenación y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.	15%
Prestación de servicios	40%

Sin embargo si el contribuyente se dedica a alguna de las siguientes actividades deberá aplicar el coeficiente correspondiente a la actividad desarrollada conforme se describe a continuación:

<b>ACTIVIDAD</b>	<b>COEFICIENTE DE VALOR AGREGADO</b>
Comercialización de petróleo y combustibles de origen mineral	6%
Fabricación de sombreros de palma y paja	20%
Venta de boletos de teatro	20%
Fabricación de jabones y detergentes; velas y veladoras	22%
Fabricación de artículos para deportes; confecciones, telas y artículos de algodón; calzado de todas clases; pieles y cueros	22%
Fabricación de muebles de madera; extracción de maderas	22%
Imprenta, litografía y encuadernación	22%
Servicios de molienda de granos y de chiles	22%
Servicios de restaurantes	22%
Servicios de espectáculos en arenas, cines y campos deportivos	22%
Servicios de agencias funerarias	22%
Comercialización de refrescos y cerveza, vinos y licores	22%
Comercialización de jabones y detergentes, velas y veladoras	22%
Comercialización de artículos para deportes; confecciones, telas y artículos de algodón; pieles y cueros	22%
Comercialización de papeles y artículos de escritorio	22%
Comercialización de joyería, bisutería y relojería	22%
Comercialización de sustancias y productos químicos o farmacéuticos; explosivos	22%
Comercialización de artículos de ferretería y tlapalería, pinturas y barnices; cemento, cal y arena; vidrios y otros materiales para la construcción; fierro y acero	22%
Comercialización de llantas y cámaras, piezas de repuesto de automóviles o camiones y otros artículos del ramo, con excepción de sus accesorios	22%
Fabricación de alcohol: perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador	22%
Fabricación de papel y artículos de papel	22%
Fabricación de joyería, bisutería y relojería	22%
Fabricación de instrumentos musicales; discos y artículos del	22%

Vamos a hacer un breve recorrido de cómo se calculó el I.V.A. en el 2004 para luego pasar a detallar la manera de calcular el impuesto en el 2005.

La regla 5.8.1 de la segunda modificación a la resolución miscelánea fiscal para 2004-2005 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de junio de 2004, establecía que en tanto las autoridades fiscales estimaban las cuotas mensuales sobre las cuales se llevaría a cabo el cálculo del I.V.A., los contribuyentes que hubieran tenido I.S.R. a cargo como pequeños contribuyentes en el año 2003 multiplicarían este por el factor de 0.25 y el resultado se dividiría entre 4, lo cual arrojaba como resultado final la cuota que deberían pagar de manera bimestral por concepto de I.V.A. por los últimos cuatro bimestres del citado año.

Para aquellos contribuyentes que iniciaron actividades en el ejercicio 2004, y que optaron por tributar conforme al régimen de pequeños contribuyentes, la regla 5.8.2 del ordenamiento arriba citado establecía que mientras las autoridades fiscales estimaban las cuotas mensuales sobre las cuales se llevaría a cabo el cálculo del I.V.A. estos deberían pagar una cuota fija mensual de \$100.00 (cien pesos), dicha cuota debía ser elevada al bimestre y pagarse, de manera bimestral, por los últimos cuatro bimestres del año 2004.

Esta opción de pagar una cuota fija de \$100.00 (cien pesos) mensuales elevados al bimestre también podía ser adoptada por aquellos pequeños contribuyentes que durante el ejercicio de 2003 no hubieran tenido impuesto sobre la renta a su cargo.

No obstante lo anterior, la regla 5.8.4 de la segunda modificación a la resolución miscelánea fiscal para 2004-2005 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de junio de 2004, textualmente establecía lo siguiente:

Los contribuyentes a que se refieren las reglas 5.8.1. y 5.8.2. de esta Resolución, en lugar de aplicar lo dispuesto en dichas reglas, podrán determinar la cuota mensual que deban pagar por concepto de IVA, de conformidad con lo siguiente:

- I. Considerarán el valor de las actividades afectas al pago del IVA correspondientes al primer mes de calendario del año 2004 en el que el contribuyente haya realizado dichas actividades durante el periodo comprendido a partir del primero y hasta el último día del mes de que se trate, sin considerar el valor de las actividades a las que se les aplique la tasa del 0% ni el de aquéllas por las que no estén obligados al pago del IVA.
- II. Multiplicarán el valor a que se refiere la fracción anterior por el coeficiente de valor agregado que sea aplicable al giro o actividad del contribuyente, en los términos del artículo 2o.-C de la Ley del IVA.
- III. Aplicarán la tasa del 15% o del 10%, según corresponda, al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior. La cantidad así obtenida será la cuota mensual por concepto de IVA durante el año de 2004.
- IV. La cuota mensual que se determine de conformidad con la fracción anterior, se elevará al bimestre, debiendo los contribuyentes efectuar pagos por los bimestres a que se refiere la regla 5.8.6.\* de esta Resolución.

Tratándose del mes en el que se inicien las actividades, se deberá considerar la cuota mensual sólo en la proporción que corresponda al número de días transcurridos desde la fecha de inicio de actividades hasta el último día del mes citado. Para efectuar los pagos bimestrales posteriores, se considerará la cuota mensual elevada al bimestre en los términos del párrafo anterior.<sup>∞</sup>

Como aquí se puede observar, en la regla 5.8.4 se establece un procedimiento de cálculo muy similar a el que establece el artículo 2-C de la ley del I.V.A., el cual podía adoptarse en sustitución de lo que establecían las reglas 5.8.1 y 5.8.2 (según correspondiera) de la resolución miscelánea referida.

Después de conocer la manera en que se determinó el I.V.A. en el año 2004 ahora vamos a analizar el procedimiento que deberá realizarse para el mismo fin pero para el ejercicio 2005. Debemos empezar por conocer lo que dice el Artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 2005:

---

\* Dicha regla establecía la obligación de hacer pagos bimestrales por los últimos 4 bimestres del año 2004.

<sup>∞</sup> Segunda modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal 2004-2005 publicada en el D.O.F. el día 29 de junio de 2004.

*Las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pagarán el impuesto al valor agregado mediante estimativa del valor de las actividades que practiquen las autoridades fiscales, en lugar de hacerlo en los términos generales que esta Ley establece. Para ello se aplicará la tasa que corresponda a la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente de valor agregado que señala este artículo, al valor estimado de las actividades por las que estén obligados al pago de este impuesto. Las autoridades fiscales tomarán en cuenta los ingresos reportados por los contribuyentes en la declaración informativa que deben presentar para los efectos del impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio inmediato anterior. La estimativa que se obtenga se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas. Para los efectos del cálculo mencionado anteriormente, no se deberá considerar el valor de las actividades a las que se les aplique la tasa del 0%. Los contribuyentes no tendrán derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado.* ♦

Como se puede observar en la transcripción del primer párrafo del artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 2005, la redacción de éste es totalmente igual a lo que se establecía en el mismo artículo de la misma ley para el ejercicio fiscal 2004.

También puede observarse que el valor estimado de las actividades por las que se este obligado al pago del impuesto en comento deberá hacerse por la autoridad fiscal, por lo que el contribuyente no está obligado a determinar dicha estimativa, al respecto la regla 5.8.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005-2006 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de mayo de 2005 establece lo siguiente:

En tanto las autoridades fiscales estiman, individual o colectivamente, las cuotas mensuales a que se refiere el artículo 2o.-C de la Ley del IVA y el Artículo Primero del “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se mencionan”, publicado en el DOF el 5 de abril de 2004, las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del ISR pagarán el IVA estimado a su cargo durante el año de 2005, ante las oficinas autorizadas por el SAT conforme al procedimiento establecido en el Capítulo 2.15.<sup>31</sup> de esta Resolución.

---

♦ Artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 2005.

<sup>31</sup> Regla que establece los detalles de los pagos mediante ventanilla bancaria

Para los efectos del párrafo anterior, la cuota mensual que deberán pagar los contribuyentes por cada uno de los meses del ejercicio de 2005, será por un monto igual al de la cuota que haya correspondido al mes de diciembre de 2004.<sup>∅</sup>

Entonces debemos entender que mientras las autoridades fiscales estiman el valor de las cuotas mensuales sobre las cuales se deba pagar el impuesto, los contribuyentes deberán pagar por cada uno de los meses de 2005 un importe igual al que les haya correspondido por concepto de impuesto al valor agregado en el mes de diciembre de 2004.

No obstante lo anterior la regla 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005-2006 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de mayo de 2005 establece lo siguiente:

Los contribuyentes a que se refieren las reglas 5.8.1. y 5.8.2. de esta Resolución, en lugar de aplicar lo dispuesto en dichas reglas, podrán determinar la cuota mensual que deban pagar por concepto de IVA, de conformidad con lo siguiente:

- I. Considerarán el valor de las actividades afectas al pago del IVA correspondientes al primer mes de calendario del año 2005 en el que el contribuyente haya realizado dichas actividades durante el periodo comprendido a partir del primero y hasta el último día del mes de que se trate, sin considerar el valor de las actividades a las que se les aplique la tasa del 0% ni el de aquéllas por las que no estén obligados al pago del IVA.
- II. Multiplicarán el valor a que se refiere la fracción anterior por el coeficiente de valor agregado que sea aplicable al giro o actividad del contribuyente, en los términos del artículo 2o.-C de la Ley del IVA.
- III. Aplicarán la tasa del 15% o del 10%, según corresponda, al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior. La cantidad así obtenida será la cuota mensual por concepto de IVA durante el año de 2005.
- IV. La cuota mensual que se determine de conformidad con la fracción anterior, se elevará al bimestre, debiendo los contribuyentes efectuar pagos por los bimestres a que se refiere la regla 5.8.6. de esta Resolución.

Tratándose del mes en el que se inicien las actividades, se deberá considerar la cuota mensual sólo en la proporción que corresponda al número de días transcurridos desde la fecha de inicio de actividades hasta el último día del mes citado. Para efectuar los pagos bimestrales posteriores, se considerará la cuota mensual elevada al bimestre en los términos del párrafo anterior.

---

<sup>∅</sup> Regla 5.8.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005-2006.

- V. El importe de los pagos bimestrales que los contribuyentes deban efectuar por concepto de IVA conforme al procedimiento previsto en esta regla, podrá disminuirse con la cuota familiar y las cuotas reguladoras que, en su caso, cubran dichos contribuyentes en el mismo periodo como beneficiarios del Sistema de Protección Social en Salud, en los términos previstos en la Ley General de Salud, siempre que el entero de los citados pagos bimestrales se deba hacer a una Entidad Federativa que haya celebrado convenio para la administración del impuesto a que se refiere el artículo 2o.-C de la Ley del IVA y dicha Entidad haya optado por aplicar la estimación de las cuotas conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la regla 5.8.7. de esta Resolución.

Cuando la cuota familiar y las cuotas reguladoras que puedan disminuirse conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior sea mayor al pago bimestral que los contribuyentes deban efectuar por concepto de IVA, se podrá disminuir el importe de la cuota familiar y de las cuotas reguladoras que no haya sido disminuido, de los pagos que deban efectuarse por concepto de IVA por los bimestres posteriores, hasta agotar dicho importe.

Tratándose de otras cuotas que los contribuyentes cubran por concepto de servicios de salud a las instituciones de seguridad social que proporcionen dichos servicios, a que se refiere el segundo párrafo del Artículo Tercero del “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se mencionan”, publicado en el DOF el 5 de abril de 2004, se requerirá la intervención de la Entidad Federativa que haya celebrado convenio con la institución de seguridad social de que se trate, para la determinación de la cuota de los servicios de salud y su disminución de la cuota que deban pagar los contribuyentes por concepto de IVA.

La disminución a que se refiere esta fracción no dará lugar a devolución o compensación alguna.

Los contribuyentes a que se refiere la presente regla, deberán acudir ante la autoridad fiscal competente que corresponda a su domicilio fiscal, para que se valide el procedimiento para determinar la cuota, sin que dicha validación comprenda el valor de las actividades afectas al pago del IVA estimadas por el contribuyente. La validación a que se refiere este párrafo no limita el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

La validación a la que se refiere el párrafo anterior deberá efectuarse ante las autoridades fiscales de las Entidades Federativas que hayan celebrado convenio para la administración del impuesto a que se refiere el artículo 2o.-C de la Ley del IVA y hayan optado por aplicar la estimación de las cuotas conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la regla 5.8.7. de esta Resolución.

Por lo tanto, de acuerdo a esta regla, como las autoridades fiscales no han determinado las cuotas mensuales que deban pagar los contribuyentes conforme a la ley, estos pueden autodeterminar dichas cuotas como lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2-C vigente para 2005, entonces aquí conviene hacer un análisis para el pago del IVA, calculando el impuesto en términos de la Ley al respecto tal como lo establece la regla

5.8.4 arriba transcrita y por otro lado, calculando el impuesto en los términos de la regla 5.8.1 de la Resolución miscelánea a fin de hacer una comparación entre los resultados que deriven de tales cálculos y optar por la que más convenga al contribuyente.

Partiendo de lo anterior podemos establecer el siguiente ejemplo:

El señor Alejandro García Barrera tuvo en el año 2003 un Impuesto sobre la renta a cargo de \$4,800.00 (cuatro mil ochocientos pesos) y para el ejercicio 2004 pago el Impuesto al Valor Agregado en base a lo establecido por la regla 5.8.1 de Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 2004-2005. Determinar el Impuesto al Valor Agregado que deberá pagar en el primer bimestre de 2005 en términos de la resolución miscelánea fiscal (reglas 5.8.1 y 5.8.4) vigente para 2005.

Empecemos por calcular el impuesto en términos de la regla 5.8.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 2005.

Primero vamos a determinar el impuesto pagado durante 2004

Como el Impuesto Sobre la Renta a cargo en 2003 fue de \$4,800.00, los pagos de IVA de 2004 se determinaron de la siguiente manera (de acuerdo a la regla 5.8.1 de la segunda modificación a la resolución miscelánea fiscal para 2004-2005 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de junio de 2004).

I.S.R. a cargo en 2003	\$ 4,800
Factor	0.25
Resultado	\$1,200
Entre	4
Igual a IVA bimestral	300

Como conclusión se puede ver que en este cálculo se determinó y se pago por los últimos 4 bimestres del año 2004 una cantidad de \$300 (trescientos pesos). Recordemos que en la regla 5.8.6 de la segunda modificación a la resolución miscelánea fiscal para 2004-2005 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de junio de 2004 se estableció la obligación de hacer pagos bimestrales por concepto de IVA por los últimos 4 bimestres del año 2004, así como en la regla 5.8.1 del mismo ordenamiento se establecía el procedimiento para calcular el impuesto al valor agregado arriba descrito.

Ahora vamos a determinar cuanto deberá pagar este contribuyente por concepto de IVA para el primer bimestre de 2005.

Debemos tomar en cuenta las dos prorrogas que se le dieron a la Resolución Miscelánea Fiscal 2004, la primera de ellas se dio mediante la Novena Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2004 en cuyo artículo segundo se establecía que se prorrogaba la Resolución Miscelánea Fiscal 2004 hasta el 30 de abril de 2005, la segunda se dio con la Décima Primera resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2004, misma que habría de durar hasta el día 31 de mayo de 2005.

De acuerdo a las prorrogas dadas a la Resolución Miscelánea Fiscal 2004, mismas que conforme a lo anterior la prorrogan hasta el 31 de mayo de 2005, se puede concluir que como este contribuyente optó por pagar el impuesto al valor agregado en términos de la regla 5.8.1 de dicho ordenamiento y en virtud de que este fue prorrogado, se debió pagar tanto por el primer bimestre como por el segundo del año 2005 una cantidad de \$300 (trescientos pesos), la pregunta que ahora cabe aquí es la de que monto de impuesto al valor agregado deberá para a partir de junio de 2005 este contribuyente.

Aquí es importante mencionar lo que establece la regla 5.8.1, que textualmente, en su segundo párrafo establece lo siguiente:

Para los efectos del párrafo anterior, la cuota mensual que deberán pagar los contribuyentes por cada uno de los meses del ejercicio de 2005, será por un monto igual al de la cuota que haya correspondido al mes de diciembre de 2004.\*

---

\* Regla 5.8.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 2005.

De acuerdo a lo anterior, el impuesto que le correspondió a este contribuyente en el mes de diciembre de 2004 fue de \$150 (ciento cincuenta pesos), resultado de dividir la cuota bimestral determinada para 2004 de \$300 entre 2.

Entonces la cantidad a pagar por el mes de mayo de 2005 será por un importe de \$150 (ciento cincuenta pesos), mismos que deberán elevarse al bimestre en términos de la regla 5.8.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005-2006, regla que establece que los pagos de este impuesto deberán hacerse de manera bimestral a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al bimestre al que corresponda el pago, es decir en este caso se deberán pagar \$300 (trescientos pesos) a más tardar el día 17 de julio de 2005 por concepto de I.V.A. del tercer bimestre del citado año.

Lo anterior es de acuerdo con la regla 5.8.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005-2006 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de mayo de 2005, pero ahora vamos a hacer el análisis de este contribuyente de acuerdo al regla 5.8.4 de la resolución citada, con el fin de tomar la mejor decisión.

Recordemos que la regla 5.8.4 establece el siguiente procedimiento para el cálculo del I.V.A.:

- Se tomarán en consideración el valor de las actividades gravadas por la ley del I.V.A. (excepto aquellas gravadas a la tasa cero y aquellas que estén exentas) correspondientes al primer mes de calendario del año 2005 en el que el contribuyente haya realizado dichas actividades, desde el primer y hasta el último día del mes de que se trate.
- Se multiplicará el valor de dichas actividades por el coeficiente de valor agregado que le corresponda de acuerdo con el artículo 2-C de la Ley del I.V.A. (ya mencionados anteriormente).
- El resultado que se obtenga de multiplicar el valor de las actividades gravadas por el coeficiente de valor agregado correspondiente se deberá multiplicar ahora por la tasa del 15% o del 10% según corresponda. La cantidad así obtenida será la cuota mensual a pagar por concepto de I.V.A. durante el año 2005, dicha cuota deberá elevarse al

bimestre y efectuar pagos con esa periodicidad de conformidad con la regla 5.8.6 de la resolución miscelánea fiscal ya referida.

Para sintetizar un poco el procedimiento antes descrito vamos a ponerlo a manera de formula:

Valor de las actividades gravadas correspondientes al primer mes de calendario del año 2005 por el que se hayan realizado dichas actividades.

**POR**

Coefficiente de valor agregado correspondiente

**IGUAL A**

Base para Impuesto al Valor Agregado.

**POR**

Tasa del 10% o 15% según corresponda

**IGUAL A**

Cuota mensual a pagar por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

Ahora vamos a hacer el cálculo para el Señor Alejandro García Barrera quien tuvo en el mes de enero de 2005 ingresos de la siguiente manera:

<b>VENTA DE</b>	<b>INGRESOS DE</b>	<b>COEFICIENTE DE VALOR AGREGADO</b>
Cigarros	\$ 1,852	15%
Leche	\$ 1245	No tiene <sup>º</sup>
Refrescos y Cervezas	\$ 9,527	22%
Detergentes velas y veladoras	\$ 2,827	22%
Jugos y néctares	\$ 3,451	15%
Concentrados de verduras	\$ 6,943	15%

**INGRESOS TOTALES \$ 25,845**

Como puede observarse en el cuadro anterior, este contribuyente tiene ingresos por la enajenación de distintos bienes, actividades que tienen coeficientes de valor agregado distintos, entonces lo primero que debemos hacer es agrupar los ingresos que tengan coeficiente de valor agregado igual, ya que de conformidad con el artículo 2-C de la Ley del I.V.A. así debe hacerse cuando se de tal situación.

<b>VENTA DE</b>	<b>INGRESOS DE</b>	<b>COEFICIENTE DE VALOR AGREGADO</b>
Cigarros	\$ 1,852	15%
Jugos y néctares	\$ 3,451	15%
Concentrados de verduras	\$ 6,943	15%

**TOTAL DE INGRESOS POR ACTIVIDADES CON COEFICIENTE 15% \$12,246**

---

<sup>º</sup> Por estar gravado a la tasa 0% de conformidad con el artículo 2-A de la Ley del I.V.A.

<b>VENTA</b>	<b>INGRESOS DE</b>	<b>COEFICIENTE DE VALOR AGERGADO</b>
Refrescos y Cervezas	\$ 9,527	22%
Detergentes velas y veladoras	\$ 2,827	22%

**TOTAL DE INGRESOS POR ACTIVIDADES CON COEFICIENTE 22% \$12,354**

Cabe destacar aquí que los ingresos obtenidos por la enajenación de leche no se toman en cuenta en éste cálculo debido a que están gravados a la tasa cero, razón por la cual no tienen coeficiente de valor agregado.

Ahora debemos multiplicar el valor de las actividades por el coeficiente de valor agregado que les corresponda:

<b>INGRESOS TOTALES</b>	<b>POR</b>	<b>COEFICIENTE</b>	<b>IGUAL A</b>	<b>BASE PARA I.V.A.</b>
\$12,426	X	15%	=	\$1,863.90
\$12,354	X	22%	=	\$ 2717.88

**BASE GRAVABLE TOTAL \$ 4,581.78**

Ya solo resta multiplicar este resultado por la tasa del 15% X 15% •

Igual a **\$687.26**

El resultado antes obtenido es la cuota mensual que deberá pagar este contribuyente de conformidad con la regla 5.8.4 de la de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005-2006 elevada al bimestre (como lo establece la regla 5.8.6 de dicha resolución), lo cual arroja como resultado final un pago de la siguiente manera:

---

• Tasa de I.V.A. en regiones no fronterizas de la República Mexicana

Cuota mensual obtenida	\$ 687.26
Por 2 (meses)	<u>X 2</u>
Igual a pago bimestral	\$1,374.52

Pago que deberá hacerse por cada bimestre de 2005, a partir del tercer bimestre de dicho año debido a que el pago de los dos primeros bimestres del año se haría en este caso de acuerdo a como se venía haciendo en 2004 ya que la resolución miscelánea fiscal vigente para 2004 se prorrogó hasta el 31 de mayo de 2005.

Entonces aquí cabe hacer la comparación entre los resultados obtenidos de acuerdo a las reglas 5.8.1 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea vigente para 2005:

I.V.A. por pagar al bimestre según regla 5.8.1	\$ 300
I.V.A. por pagar al bimestre según regla 5.8.4	\$ 1,375

Por obvias razones el contribuyente optaría por pagar el Impuesto al Valor Agregado de conformidad con la regla 5.8.1 de Resolución Miscelánea.

Ahora pensemos en que pasaría si el señor Alejandro García Barrera empezó actividades en 2004 y no en 2003 como lo manejamos en el ejemplo anterior.

Si el contribuyente inició actividades en 2004 y pago el Impuesto al Valor Agregado de conformidad con la regla 5.8.1 de la Resolución Miscelánea fiscal vigente para 2004-2005 (regla que permitía pagar 100 pesos mensuales por concepto de IVA para aquellos contribuyentes que iniciaron actividades en dicho ejercicio) podrá seguir pagando por cada

mes del ejercicio 2005 los mismos 100 pesos (elevados al bimestre<sup>♦</sup>) como lo venía haciendo, ya que la regla 5.8.1 de resolución miscelánea vigente para 2005 establece que la cuota mensual que deberán pagar los contribuyentes por cada uno de los meses de 2005, será por un monto igual al de la cuota que le haya correspondido en el mes de diciembre de 2004.

No obstante lo anterior la regla 5.8.4 de Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 2005 establece la opción de pagar el impuesto en comento de acuerdo a un procedimiento muy apegado a lo que establece el Artículo 2-C de la Ley del I.V.A , lo cual da lugar a un análisis similar al que realizamos anteriormente con el fin de optar por el más conveniente.

Por último ya solo resta comentar la manera en que deberán pagar el impuesto al valor agregado aquellos contribuyentes que inicien actividades en el 2005 o que hayan iniciado actividades en 2004 pero que no hayan tenido IVA a cargo en dicho ejercicio, para lo cual la regla 5.8.2 de la multicitada resolución establece textualmente lo siguiente:

En tanto las autoridades fiscales estiman, individual o colectivamente, las cuotas mensuales a que se refiere el artículo 2o.-C de la Ley del IVA y el Artículo Primero del “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se mencionan”, publicado en el DOF el 5 de abril de 2004, las personas físicas que inicien actividades durante el año de 2005 y que opten por tributar conforme al régimen de pequeños contribuyentes previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del ISR, durante dicho año pagarán, a partir del mes en que inicien actividades, una cuota mensual de 100 pesos por concepto de IVA estimado a su cargo, ante las oficinas autorizadas por el SAT conforme al procedimiento establecido en el Capítulo 2.15.<sup>31</sup> de esta Resolución. La cuota mensual se elevará al bimestre, debiendo los contribuyentes efectuar pagos por los bimestres a que se refiere la regla 5.8.6 de esta Resolución a partir de aquel en que hayan iniciado actividades.

Lo dispuesto en esta regla también será aplicable a las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del ISR y que durante el mes de diciembre de 2004 no tuvieron IVA a su cargo.<sup>31</sup>

---

<sup>♦</sup> Regla 5.8.6 de Resolución Miscelánea fiscal para 2005.

<sup>31</sup> Regla que establece los detalles de los pagos mediante ventanilla bancaria

<sup>31</sup> Regla 5.8.2 de Resolución Miscelánea para 2005.

Entonces de acuerdo a esta regla aquellos contribuyentes que inicien operaciones en 2005, así como aquellos que hayan tenido actividades en 2004 pero que no hayan tenido IVA a su cargo en diciembre de dicho año, podrán optar por pagar por concepto de Impuesto al Valor Agregado un monto de \$100 (cien pesos) elevados al bimestre (doscientos pesos bimestrales) o bien podrán optar por cumplir con la obligación del IVA en los términos de la regla 5.8.4 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2005, la cual, como ya se mencionó anteriormente, establece un cálculo muy parecido al que contiene el Artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual da lugar a hacer un análisis similar al que se hizo en el primer caso para tomar una decisión más acertada.

Es importante señalar que debido a que los pagos que los pequeños contribuyentes hacen por concepto de Impuesto al Valor Agregado de manera bimestral, son pagos definitivos, no existe declaración informativa anual de dicho impuesto.

## 2.4.4 INCONSTITUCIONALIDAD DEL IVA

### **Cálculo de IVA de Repecos: Inconstitucional**

*04-Julio-2005*

En un cambio del criterio que se había fijado en 2004, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) declaró inconstitucional el Artículo 2°-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que establece el pago de cuotas de este impuesto para los contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes (Repeco).

En el ejercicio 2004, aún cuando la Corte encontró inconstitucional el Artículo 2°-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) vigente en 2004, que establece el pago de cuotas de este impuesto para los contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes (Repeco), y que continúa vigente en 2005, decidió declararlo constitucional, ya que estimaron que de no hacerlo así, los contribuyentes del Repeco pasarían al régimen general del IVA, quedando así en una situación más perjudicial que en la que se encuentran según el controvertido artículo.

En enero de 2005, la SCJN cambia su criterio y declara inconstitucional el pago de cuotas establecido en el Artículo 2°-C, por transgredir el Principio de Proporcionalidad Tributaria, ya que la mecánica de cálculo no permite atender al objeto propio del gravamen, se desvincula al IVA de las operaciones que efectivamente resulten relevantes para efectos del impuesto al valor agregado, y se grava como un impuesto directo en atención a la manifestación de riqueza o al incremento patrimonial del contribuyente determinado normativamente.

Este cambio de criterio derivó del voto del ministro Genaro Góngora Pimentel, quien cambió el sentido del voto que había mantenido en sesiones anteriores, en que la Corte desechó decenas de amparos, y ahora se pronunció contra el artículo 2°-C de la Ley del IVA, vigente desde enero del 2004.

Cabe mencionar que esta es una tesis aislada cuya votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial.

A continuación se reproduce esta tesis.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXI, Marzo de 2005

Tesis: P. X/2005

Página: 8

Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

**VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE EN 2004, QUE PREVE EL MECANISMO DE CÁLCULO PARA QUIENES TRIBUTEN BAJO EL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** El citado precepto que dispone que las personas físicas que tributen en el régimen de pequeños contribuyentes para efectos del impuesto sobre la renta, en lugar de determinar el impuesto al valor agregado en los términos generales establecidos por la ley respectiva, deberán hacerlo atendiendo a la estimativa del valor de los actos o actividades que practiquen las autoridades fiscales, a la cual se le aplicará el coeficiente de valor agregado, que es un porcentaje establecido legalmente para cada uno de los diferentes rubros de actividad empresarial, y a la cantidad obtenida se le aplicará la tasa que corresponda, **transgrede el principio de proporcionalidad tributaria** contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello en virtud de que el artículo 2o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2004, soslaya la naturaleza del mencionado gravamen como impuesto indirecto, pues el monto a enterar no se determina en atención al impuesto causado y trasladado, disminuido en la medida del impuesto acreditable, sino **en atención a la manifestación de riqueza o al incremento patrimonial del contribuyente** determinado normativamente, como si se tratara de un impuesto directo, sin considerar que la imposición indirecta debe soportarse por el patrimonio del consumidor contribuyente de facto, aunado a que si la estimativa mencionada se determina conforme a los ingresos del contribuyente, los cuales no guardan relación alguna con el objeto del impuesto y considerando un periodo distinto al corriente, **se desvincula al impuesto que se calcula de las operaciones que efectivamente resulten relevantes para efectos del impuesto al valor agregado.** Esto es, la mecánica de cálculo que se desprende del referido artículo 2o.-C no permite atender al objeto propio del gravamen considerando el valor que se añade en las distintas etapas del proceso de producción y distribución, lo cual se obtiene con base en la diferencia entre el impuesto causado y el acreditable, siendo que la figura jurídica del acreditamiento permite que la imposición se determine tomando en cuenta la variación entre el precio de adquisición y el de venta, es decir, sobre el valor agregado, pero que el propio numeral expresamente establece que los contribuyentes no tendrán derecho a tal acreditamiento, a pesar de que dicha figura es trascendental para salvaguardar la garantía constitucional de proporcionalidad en el impuesto al valor agregado.

Amparo en revisión 1844/2004. Mauricio Hurtado García. 11 de enero de 2005. Mayoría de seis votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Olga Sánchez Cordero de García Villegas, Juan N. Silva Meza y Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy catorce de marzo en curso, aprobó, con el número X/2005, la tesis aislada que antecede; y determinó que **la votación no es idónea para**

**integrar tesis jurisprudencial.** México, Distrito Federal, a catorce de marzo de dos mil cinco.♦

Como puede observarse la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no obstante lo anterior, la tesis presentada anteriormente es una tesis aislada por lo cual aun no se puede formar jurisprudencia al respecto.

Por lo anterior, es importante mencionar que aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el artículo 2-C de la Ley en comento, la obligación del pago del Impuesto al Valor Agregado aun esta vigente, ya que existe en Ley.

---

♦ Información tomada textualmente de la página electrónica [www.fiscalia.com.mx](http://www.fiscalia.com.mx)

## **2.4.5 IMPUESTO AL ACTIVO**

De conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación vigente para 2005, en su artículo 17, fracción IV se otorga un estímulo fiscal en el impuesto al activo a las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes a que se refiere la Ley de Impuesto sobre la Renta, consistente en el monto total del impuesto que hubiere causado.\*

---

\* Ley de Ingresos de la Federación vigente para 2005.

## **2.4.6 DE LAS MULTAS**

### **REDUCCIÓN DE MULTAS**

En el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación se establece que los pequeños contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000, tendrán derecho a una reducción del 50% de las multas que establece el Código Fiscal de la Federación, en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, salvo que se señale expresamente una multa menor para tales contribuyentes.

### **ARTÍCULO 5° DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA 2005.**

Los particulares, que por el monto de los ingresos que obtengan, se encuadren en el régimen de pequeños contribuyentes, durante el ejercicio fiscal de 2005 quedarán liberados de las infracciones o sanciones que correspondan por el incumplimiento de obligaciones formales, salvo que se trate de conductas reincidentes. El Servicio de Administración Tributaria podrá otorgar facilidades administrativas a los pequeños contribuyentes para que puedan corregir su situación fiscal.

# **CAPÍTULO 3**

## **ASPECTOS CONTABLES**

## **CAPÍTULO 3 ASPECTOS CONTABLES.**

### **3.1 DE LA CONTABILIDAD**

En el caso de pequeños contribuyentes no existe obligación de llevar toda una contabilidad en programas informáticos especializados en la materia, ni cumplir con mayores requisitos que el registro de ingresos diarios y la expedición de notas de venta, veamos el fundamento legal de lo anterior.

En la fracción IV del Artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece la obligación de registrar los ingresos diarios del contribuyente, dicho registro deberá hacerse de la siguiente manera:

- Llevar un libro de ingresos diarios donde se registren precisamente todos los ingresos por día.

De conformidad con la fracción I del artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se deberá identificar cada operación con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por Ley. (en el capítulo 4 “Caso práctico” de esta tesis se propone un formato que permite registrar los ingresos diarios de una tienda de abarrotes, identificándolos con las diferentes tasas de impuestos).

- En la fracción V del artículo antes citado se encuentra la obligación de expedir copias de las notas de venta así como conservar originales de las mismas. Estas notas deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación a saber:
  - I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y RFC de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento deberán señalar en sus notas el domicilio del local o establecimiento donde se expidan los comprobantes.

- II. Contener impreso el número de folio.
- III. Lugar y fecha de expedición.

Además de lo anterior las notas de venta deberán consignar el importe total de la operación en número o letra.

Ejemplo de una nota de venta

<b><u>NÚMERO 54</u></b>			
<p><b>“MISCELÁNEA GONZO”</b>  <i>MORALES MORENO GONZÁLO</i>  <i>R.F.C. MOMG800108H7B</i>  <i>LOS ALAMOS N° 13 COL. BOSQUES DEL PARAISO</i>  <i>C.P. 54948, TULTITLÁN EDO. DE MÉXICO.</i></p> <p><i>TULTITLÁN EDO. DE MÉXICO A: <u>14 DE MARZO DE 2005.</u></i></p>			
CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	PRECIO UNITARIO	IMPORTE
<b>TOTAL</b>			
<b>IMPORTE CON LETRA</b>			

Cabe mencionar que en los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal, 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 trate.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante reglas de carácter general, podrá liberar a los contribuyentes de la obligación de expedir notas de venta tratándose de operaciones menores a \$100.00 (cien pesos).

Otro punto importante en cuanto a la contabilidad de los pequeños contribuyentes es la obligación contenida en el artículo 139, fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ordenamiento que establece que estos contribuyentes deberán conservar la documentación comprobatoria de todas las compras de bienes de activo fijo que se utilicen en el negocio cuyo precio unitario sea superior a \$2,000.00 (dos mil pesos), para esto se propone llevar un control con el siguiente formato:

<b>CONCEPTO</b>	<b>FECHA DE ADQUISICIÓN</b>	<b>VALOR DE ADQUISICIÓN</b>	<b>PROVEEDOR</b>	<b>NÚMERO DE FACTURA</b>
Refrigerador	13/octubre/2004	\$2,345.00	FRIOS S.A. DE C.V.	A 3256

Este formato debe guardarse en un expediente por separado agregándole las facturas originales que amparen las compras de los bienes adquiridos para uso en el negocio.

# **CAPÍTULO 4**

## **CASO PRÁCTICO**

## **CAPÍTULO 4 CASO PRÁCTICO**

### **4.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

#### **DATOS GENERALES:**

- El señor Gonzalo Morales Moreno abrió una tienda de abarrotes en Tutlitalán Estado de México, iniciando operaciones con el público en general el día 2 de abril del año 2004.
- Por lo anterior el Señor Gonzalo Morales Moreno se da de alta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el día 2 de mayo de 2004, en el régimen de pequeños contribuyentes ya que estima que sus ingresos en el citado ejercicio no rebasarán de \$1,750,000.00 (tope de ingresos para poder tributar en dicho régimen en el año 2004).
- No tiene empleados, debido a que él mismo atenderá su negocio.

#### **Por lo que está obligado a:**

- Llevar el control de sus ventas en un libro de ingresos diarios.
- Realizar pagos de ISR y de IVA de manera bimestral.
- Presentar declaración informativa anual de ingresos.

#### **DATOS ADICIONALES:**

- El IVA a cargo del bimestre noviembre-diciembre de 2004 fue de \$200 (doscientos pesos), debido a que el IVA en 2004 se pago de conformidad con la regla 5.8.2 de Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 2004-2005.

#### **SE PIDE:**

1. Determinar impuestos bimestrales para el ejercicio 2005.
2. Determinar declaración informativa anual para el ejercicio 2005.

## **4.2 SOLUCIÓN.**

El formato con que se dio de alta el Señor Gonzalo Morales Moreno es el siguiente:

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Cabe señalar que el formato anterior fue llenado directamente en la aplicación electrónica del SAT (página [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)) y fue presentado directamente en las oficinas del SAT.

A continuación se presenta la determinación de los pagos de impuestos bimestrales del ejercicio fiscal 2005, no sin antes mencionar que los formatos “Hoja de ingresos bimestrales” que se utilizan, se sugieren para el registro de los ingresos diarios de una tienda de abarrotes que no utilice máquina registradora de comprobación fiscal.

También debo comentar que el formato se presenta con datos de periodos bimestrales, sin embargo, se debe hacer un formato por día para que al cierre del bimestre se sumen los datos de todos los formatos realizados diariamente y obtener así el concentrado de ingresos de todo el período.

Para efectos de la declaración informativa anual de ingresos se deberán sumar los ingresos registrados en los concentrados de cada bimestre, para así obtener el total de ingresos del ejercicio fiscal correspondiente y poder llenar adecuadamente la mencionada declaración.

Es muy importante señalar que los ingresos diarios que deben registrarse en la hoja de ingresos son los que provienen de la venta de los bienes que se compran para ese fin, y se deben registrar todos los ingresos del día; por aquellos ingresos que no se de nota de venta al cliente (por su compra no rebasó los cien pesos) se deberá hacer una suma al final del día y agruparlos en una nota de venta, para efectos de controlarlos adecuadamente.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Del cuadro anterior saldrá el pago de impuestos del primer bimestre del año 2005, el cual queda de la siguiente manera:

<b>DETERMINACIÓN DEL I.S.R. DEL BIMESTRE ENERO-FEBRERO DE 2005</b>	
	86,123.00
<b>MENOS</b>	TOTAL DE INGRESOS COBRADOS EN EL BIMESTRE
	84,444.44
<b>IGUAL</b>	DEDUCCIÓN ART. 138 L.I.S.R. ELEVADA AL BIMESTRE
<b>POR</b>	BASE PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
	1,678.56
	2%
<b>IGUAL</b>	TASA DEL ART. 138 DE L.I.S.R.
	IMPUESTO A CARGO DEL
	BIMESTRE
	<b>33.57</b>

**DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL BIMESTRE ENERO-FEBRERO DE 2005.**

Para efectos del pago del impuesto al valor agregado del primer bimestre del año 2005 se deberá tomar en cuenta el hecho de que en el año 2004 se venía pagando dicho impuesto en términos de la regla 5.8.2 de la resolución miscelánea fiscal, misma que fue prorrogada con el artículo segundo de la 9ª modificación a dicha resolución, la cual fue publicada el día 10 de marzo de 2005, prorrogando su vigencia hasta el día 30 de abril del año 2005.

De acuerdo a la regla 5.8.2 de la resolución ya citada, el IVA se pago en 2004 por un monto de \$200 por bimestre.

Por lo tanto, y en virtud de la prórroga antes mencionada, el pago del primer bimestre del año 2005 queda en un importe igual a \$200 (doscientos pesos).

Entonces los montos a pagar por impuestos del primer bimestre quedan de la siguiente manera:

**ISR ENERO-FEBRERO 2005    \$34.00 (TREINTA Y CUATRO PESOS)**

**IVA ENERO-FEBRERO 2005    \$200.00 (DOSCIENTOS PESOS)**

Importes que deberán pagarse en ventanilla bancaria con la siguiente hoja de ayuda:

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Del cuadro anterior saldrá el pago de impuestos del segundo bimestre del año 2005, el cual queda de la siguiente manera:

<b>DETERMINACIÓN DEL I.S.R. DEL BIMESTRE MARZO-ABRIL DEL 2005</b>	
	98,729.00
<b>MENOS</b>	TOTAL DE INGRESOS COBRADOS EN EL BIMESTRE
	84,444.44
<b>IGUAL</b>	DEDUCCIÓN ART. 138 L.I.S.R. ELEVADA AL BIMESTRE
<b>POR</b>	BASE PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
	14,284.56
	TASA DEL ART. 138 DE L.I.S.R.
	2%
<b>IGUAL</b>	IMPUESTO A CARGO DEL BIMESTRE
	<b>285.69</b>

**DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL BIMESTRE MARZO-ABRIL DE 2005.**

Para efectos del pago del impuesto al valor agregado del segundo bimestre del año 2005 se deberá tomar en cuenta la segunda prórroga que se le dio a la resolución miscelánea fiscal del 2004, la cual se dio en el artículo segundo de la 1ª modificación a dicha resolución, prorrogando su vigencia hasta el día 31 de mayo de 2005.

De acuerdo a la regla 5.8.2 de la resolución ya citada el IVA se venía pagando en un monto de \$200 por bimestre.

Por lo tanto, y en virtud de la segunda prórroga antes mencionada, el pago del segundo bimestre del año 2005 queda en un importe igual a \$200 (doscientos pesos).

Entonces los montos a pagar por impuestos del segundo bimestre quedan de la siguiente manera:

<b>ISR MARZO-ABRIL 2005</b>	<b>\$286.00</b>	<b>(DOSCIENTOS OCHENTA Y SEIS PESOS)</b>
<b>IVA MARZO-ABRIL 2005</b>	<b>\$200.00</b>	<b>(DOSCIENTOS PESOS)</b>

Importes que deberán presentarse en ventanilla bancaria con la hoja de ayuda EF-2 (ver calculo del primer bimestre)

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Del cuadro anterior saldrá el pago de impuestos del tercer bimestre del año 2005, el cual queda de la siguiente manera:

<b>DETERMINACIÓN DEL I.S.R. DEL BIMESTRE MAYO- JUNIO 2005</b>	
	100,553.00
<b>MENOS</b>	TOTAL DE INGRESOS COBRADOS EN EL BIMESTRE
	84,444.44
<b>IGUAL</b>	DEDUCCIÓN ART. 138 L.I.S.R. ELEVADA AL BIMESTRE
<b>POR</b>	BASE PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
	16,108.56
	TASA DEL ART. 138 DE L.I.S.R.
	2%
<b>IGUAL</b>	IMPUESTO A CARGO DEL BIMESTRE
	<b>322.17</b>

**DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL BIMESTRE MAYO-JUNIO DE 2005.**

**VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA**

Ahora para determinar el pago de impuesto al valor agregado del bimestre mayo-junio de 2005, así como de los bimestre siguientes de dicho año, se hará el cálculo de dos maneras con la finalidad de analizar cual es la mejor decisión, las opciones son las siguientes:

1. La primera es de acuerdo a la regla 5.8.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 publicada el día 30 de mayo de 2005, la cual establece que la cuota mensual que deberán pagar los contribuyentes por cada uno de los meses del ejercicio 2005, será por un monto igual al de la cuota que haya correspondido al mes de diciembre de 2004.

2. la segunda opción es pagar el IVA de conformidad con la regla 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal ya mencionada, la cual establece el siguiente procedimiento:

- Se tomarán en consideración el valor de las actividades gravadas por la ley del I.V.A. (excepto aquellas gravadas a la tasa cero y aquellas que estén exentas) correspondientes al mes de enero del año 2005.
- Se multiplicará el valor de dichas actividades por el coeficiente de valor agregado que le corresponda de acuerdo con el artículo 2-C de la Ley del I.V.A. (VER COEFICIENTES EN PUNTO 2.4.3)
- El resultado que se obtenga de multiplicar el valor de las actividades gravadas por el coeficiente de valor agregado correspondiente se deberá multiplicar ahora por la tasa del 15%. La cantidad así obtenida será la cuota mensual a pagar por concepto de I.V.A. durante el año 2005,
- Es importante mencionar que aunque las dos opciones anteriores establecen pagos mensuales, la regla 5.8.6 de la resolución miscelánea fiscal ya referida, menciona que dicha cuota deberá elevarse al bimestre y efectuar pagos con esa periodicidad.

**DETERMINACIÓN DEL IVA A PAGAR EN EL AÑO 2005 DE CONFORMIDAD CON LA REGLA 5.8.1 DE  
RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL.**

La regla 5.8.1 establece, como ya se comentó, que la cuota mensual de IVA que deberán pagar los contribuyentes en el año 2005 será por un monto igual al de la cuota que haya correspondido al mes de diciembre de 2004.

La cuota que le correspondió al Señor Gonzalo Morales Moreno en diciembre de 2004 fue la siguiente:

Pago IVA bimestre noviembre-diciembre 2004      \$ 200 (doscientos pesos)

Ahora bien	\$ 200	
Entre	<u>2</u>	
Igual a	\$ 100	mensual a pagar por cada uno de los meses del año 2005.

Pero como la regla 5.8.6 de la resolución miscelánea fiscal para 2005 establece que los pagos deberán hacerse de manera bimestral solo resta hacer la siguiente operación:

Cuota mensual	\$ 100	
Por	<u>2</u>	
Igual a	\$ 200	cuota de IVA a pagar por el bimestre mayo-junio de 2005 y siguientes (si se toma esta opción)

**DETERMINACIÓN DEL IVA A PAGAR EN EL AÑO 2005 DE CONFORMIDAD CON LA REGLA 5.8.4 DE  
RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL.**

Primero debemos considerar los ingresos del mes de enero del año 2005, clasificados de acuerdo a los diferentes coeficientes de valor agregado, los cuales están en el cuadro siguiente:

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Como puede verse en el formato ya están clasificados los ingresos de acuerdo al coeficiente de valor agregado que le corresponde a cada producto, así como de acuerdo a la tasa de IVA correspondiente, ahora veamos los cálculos para saber que resultados arrojan y poder así compararlos con los obtenidos con la aplicación de la regla 5.8.1 de la multicitada resolución miscelánea.

DETERMINACIÓN DEL I.V.A. MENSUAL PARA 2005			IMPUESTO		
	POR	COEFICIENTE	IGUAL A BASE I.V.A.	POR TASA DE IVA	A CARGO
INGRESOS TASA 0%	X	0	0.00	15%	0
INGRESOS TASA 15% COEFICIENTE 15%	X	15%	\$ 1,400.40	15%	\$ 210.06
INGRESOS TASA 15% COEFICIENTE 22%	X	22%	\$ 1,663.86	15%	\$ 249.58
INGRESOS TOTALES			\$33,817.00	IMPUESTO TOTAL	<b>\$459.64</b>

Recordemos que la regla 5.8.6 de resolución miscelánea fiscal establece que los pagos de IVA de los pequeños contribuyentes deberán hacerse de manera bimestral, por lo que nos falta hacer la siguiente operación:

Cuota determinada de IVA mensual para 2005	\$ 459.64
Por 2 meses que tiene el bimestre	<u>2</u>
<b>Igual a cuota bimestral de IVA</b>	<b>\$ 919.28</b>

La cuota así determinada deberá pagarse de manera bimestral por los últimos 4 bimestres del año 2005.

Ahora vamos a comparar los resultados obtenidos

<b>CUOTA BIMESTRAL DE IVA APLICANDO LA REGLA 5.8.1 DE RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL</b>	<b>CUOTA BIMESTRAL DE IVA APLICANDO LA REGLA 5.8.4 DE RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL</b>
\$ 200 (DOSCIENTOS PESOS)	\$ 919 (NOVECIENTOS DIEZ Y NUEVE PESOS)

Por razones obvias el Señor Gonzalo Morales Moreno toma la opción de seguir pagando el IVA en términos de la regla 5.8.1 de la resolución miscelánea fiscal, por lo que el pago del bimestre mayo-junio queda como sigue:

**ISR MAYO-JUNIO 2005 \$322.00 (TRESCIENTOS VEINTIDOS PESOS)**  
**IVA MAYO-JUNIO 2005 \$200.00 (DOSCIENTOS PESOS)**

Importes que deberán presentarse en ventanilla bancaria con la hoja de ayuda EF-2 (ver calculo del primer bimestre)

A continuación se presenta la determinación de los pagos de impuestos de los bimestres julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre del año 2005, bajo el supuesto de que la manera de determinarlos así como los medios y formas de su presentación ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no van a sufrir modificación alguna en lo que resta del año.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Del cuadro anterior saldrá el pago de ISR del bimestre julio-agosto de 2005

<b>DETERMINACIÓN DEL I.S.R. DEL BIMESTRE JULIO- AGOSTO DEL 2005</b>	
	89,068.00
<b>MENOS</b>	84,444.44
<b>IGUAL</b>	4,623.56
<b>POR</b>	2%
<b>IGUAL</b>	<b>92.47</b>

**DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL BIMESTRE JULIO-AGOSTO DE 2005.**

Como ya se hizo el análisis en el bimestre mayo-junio de 2005 y se tomo la decisión de pagar el IVA en los términos de la regla 5.8.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 2005 tanto en este bimestre como en los siguientes se deberá pagar una cuota de \$200 (doscientos pesos), por lo tanto el pago del bimestre julio-agosto queda así:

**ISR JULIO-AGOSTO 2005    \$92.00 (NOVENTA Y DOS PESOS)**

**IVA JULIO-AGOSTO 2005    \$200.00 (DOSCIENTOS PESOS)**

Importes que deberán presentarse en ventanilla bancaria con la hoja de ayuda EF-2 (ver calculo del primer bimestre)

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Con los datos del cuadro anterior se determinará el pago de ISR del bimestre septiembre-octubre de 2005.

<b>DETERMINACIÓN DEL I.S.R. DEL BIMESTRE SEPTIEMBRE-OCTUBRE 2005</b>		
<b>MENOS</b>	TOTAL DE INGRESOS COBRADOS EN EL BIMESTRE	85,569.00
<b>IGUAL</b>	DEDUCCIÓN ART. 138 L.I.S.R. ELEVADA AL BIMESTRE	84,444.44
<b>POR</b>	BASE PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	1,124.56
<b>IGUAL</b>	TASA DEL ART. 138 DE L.I.S.R. IMPUESTO A CARGO DEL BIMESTRE	2% <b>22.49</b>

El pago de impuestos del quinto bimestre del año 2005 queda así:

**ISR SEPTIEMBRE-OCTUBRE 2005    \$22.00 (VEINTIDOS PESOS)**  
**IVA SEPTIEMBRE-OCTUBRE 2005    \$200.00 (DOSCIENTOS PESOS)\***

Importes que deberán presentarse en ventanilla bancaria con la hoja de ayuda EF-2 (ver calculo del primer bimestre)

---

\* Por la razón expuesta en el bimestre mayo-junio.

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Del cuadro anterior se toman los datos para determinar el ISR del sexto bimestre del año 2005.

<b>DETERMINACIÓN DEL I.S.R. DEL BIMESTRE</b>		
<b>NOVIEMBRE-DICIEMBRE 2005</b>		
<b>MENOS</b>	TOTAL DE INGRESOS COBRADOS EN EL BIMESTRE	106,079.00
	DEDUCCIÓN ART. 138 L.I.S.R. ELEVADA AL BIMESTRE	84,444.44
<b>IGUAL</b>	BASE PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	21,634.56
<b>POR</b>	TASA DEL ART. 138 DE L.I.S.R.	2%
<b>IGUAL</b>	IMPUESTO A CARGO DEL BIMESTRE	<b>432.69</b>

Por lo tanto el pago de impuestos del sexto bimestre del año 2005 queda así:

**ISR NOVIEMBRE-DICIEMBRE 2005 \$432.00 (CUATROCIENTOS TREINTA Y DOS PESOS)**  
**IVA NOVIEMBRE-DICIEMBRE 2005 \$200.00 (DOSCIENTOS PESOS)♦**  
**VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA**

Importes que deberán presentarse en ventanilla bancaria con la hoja de ayuda EF-2 (ver calculo del primer bimestre)

---

♦ Por la razón expuesta en la determinación del pago del bimestre mayo-junio.

Ahora solo resta hacer el llenado de la declaración informativa de ingresos del ejercicio 2005, para lo cual se debe obtener el siguiente resumen de ingresos, ya que la declaración así lo pide.

#### Resumen de ingresos del ejercicio fiscal 2005

Ingresos por la venta de refrescos y cerveza:	\$155,810
Ingresos por la venta de jabones, detergentes velas y veladoras:	\$ 8.883
Ingresos por la venta de productos químicos o farmacéuticos	\$ 14,926
Otras enajenaciones	\$112,380
Ingresos por enajenación de bienes exentos o a tasa 0% para I.V.A.	<u>\$273,762</u>
<b>INGRESOS TOTALES DEL EJERCICIO FISCAL 2005</b>	<b>\$566,121</b>

Por lo tanto, la declaración informativa anual del ejercicio 2005 queda como sigue:

**VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA**

VER IMAGEN EN TESIS IMPRESA

Es importante señalar que esta declaración se hizo mediante el software denominado **DEM (Documentos Electrónicos Múltiples)** versión 3.0.1 emitido en el año 2005 por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), Administración General de Tecnología de la Información (AGTI), Administración Central de Desarrollo y Mantenimiento de Aplicaciones (ACDMA), Administración de Innovación de Servicios Electrónicos (AISE); el cual permite elaborar declaraciones informativas del ejercicio 2004, generando un archivo que debe enviarse a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante el uso de la página electrónica del SAT [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx), para ello el contribuyente debe contar con su clave de identificación electrónica confidencial (CIEC), la cual también puede tramitarse en dicha página electrónica.

Debido a que año con año la Secretaría de Hacienda y Crédito Público actualiza las versiones de los programas informáticos que publica para el cumplimiento de las declaraciones informativas y anuales, se prevé que para el año 2006 se publique otra versión del **DEM** para efectos de cumplir con las declaraciones informativas del ejercicio 2005, versión que dejará sin opción de uso la versión actual (3.0.1)

## CONCLUSIONES

Como todos sabemos, hoy en día no hay persona que no tenga relación con los contribuciones y más particularmente con los impuestos, cada vez crece más el número de contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, esto debido a las mecanismos que en últimos años esta implementando la Secretaria de Hacienda y Crédito Público con el fin de incorporar al mayor número posible de contribuyentes y regularizar su situación fiscal, como ejemplo de lo anterior puedo mencionar el uso del Internet para enviar avisos, declaraciones y demás trámites al Servicio de Administración Tributaria (SAT), el uso de la ventanilla bancaria para efectos de realizar los pagos de impuestos, mecanismos que se traducen en ahorro de tiempo, facilitando el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no obstante lo anterior, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público aun esta muy lejos de lograr terminar con toda la informalidad al respecto, pues éste no es solo un problema de forma, lo es también de fondo, por ello, año con año el Congreso busca establecer las reglas claras al respecto, aunque todos sabemos que no siempre se logra esa claridad y muchas personas se confunden y se pierden en el intento de cumplir con sus obligaciones en materia fiscal, pues los cambios fiscales son muchos y de manera frecuente, por lo que en el presente trabajo de tesis se presentó un material de apoyo para todas aquellas Personas Físicas que tributan en el régimen de pequeños contribuyentes, refiriendo sus obligaciones en materia fiscal, señalando los requisitos para poder tributar en el régimen de pequeños contribuyentes, sus obligaciones y el como cumplirlas.

Uno de los puntos más importantes y controvertidos hoy en día, es la reforma que se dio al artículo 2-C de la Ley del IVA a partir del año 2004, que obliga, a partir de ese año, a todos los pequeños contribuyentes a pagar el Impuesto al Valor Agregado, obligación que independientemente de si es o no inconstitucional, ha puesto a los contribuyentes a pensar y trabajar más, pues esto aumenta su carga administrativa e incluso le da un toque más técnico a sus obligaciones, dejando atrás el empirismo con que se acostumbraba el manejo de este régimen, por esto, y en el entendido de que no es fácil comprender el cálculo del IVA de acuerdo a la Ley y que además es necesario compararlo con las facilidades que al respecto proporciona la Resolución Miscelánea

fiscal a fin de optar por el procedimiento más adecuado, en el segundo capítulo, punto 2.4.3, se hizo un análisis minucioso de este tema.

Quiero enfatizar sobre un aspecto que me parece importante, la Resolución Miscelánea Fiscal establece para aquellos contribuyentes que inicien actividades en el ejercicio 2005, o que habiendo iniciado actividades en 2004 no hayan tenido IVA a su cargo en el mes de diciembre de dicho ejercicio, cuotas a pagar de IVA de \$100.00 pesos mensuales (elevadas al bimestre), mismas que deberán pagar durante el ejercicio fiscal de 2005, ahora bien, quien de acuerdo a sus circunstancias pueda tomar la opción de pagar esta cuota de \$100.00

y efectivamente los pague, no queda relevado de la obligación de registrar sus ingresos diarios de acuerdo a las diferentes tasas y coeficientes de este impuesto conforme a Ley del Impuesto al Valor Agregado, esto lo comento porque he escuchado comentarios de algunos contribuyentes que creen que por tomar la opción de pagar la cuota de \$100.00 ya no están obligados a registrar sus ingresos como lo establece la fracción I del artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que estipula el registro separado e identificado de los ingresos de acuerdo a los diferentes impuestos y tasas a que estén sujetos, ya que este registro, si bien de momento no sirve para la determinación del pago del Impuesto Al Valor Agregado, sirve para efectos de la presentación de la declaración informativa de ingresos del ejercicio 2005, obligación que debe cumplirse en el mes de febrero del año 2006.

También se dedicó gran parte de este trabajo a la explicación de la determinación del Impuesto Sobre la Renta, así como a el como presentar los pagos definitivos tanto de éste como del Impuesto al Valor Agregado, se estudiaron todos los artículos de la Ley al respecto así como las reglas de resolución miscelánea aplicables al tema, destacando que para este ejercicio fiscal 2005, el artículo 138 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece una deducción Fija mensual de \$42,222.22 o de \$12,666.66 dependiendo de si los ingresos del contribuyente provienen de la enajenación de bienes o de la prestación de servicios, respectivamente, así como una tasa de impuestos también fija de 2%, la cual deberá aplicarse a la diferencia que resulte de restar a los ingresos obtenidos por el contribuyente, la deducción fija que le corresponda, el resultado así obtenido será el monto de impuesto sobre la renta a pagar por el mes por el que se determine el pago. Cabe destacar que la regla 3.16.1 de Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 establece

que los pagos de impuestos para los pequeños contribuyentes deberán ser de manera bimestral, por lo tanto el cálculo del Impuesto sobre la renta deberá realizarse utilizando una deducción fija bimestral de \$84,444.44 ( $\$42,222.22 \times 2$ ) o de \$25,333.32 ( $\$12,666.66 \times 2$ ) la cual, como ya se dijo anteriormente, deberá restarse de los ingresos totales del contribuyente, obteniendo así la base para el impuesto, a al cual se le aplicará la tasa del 2% para obtener así el monto de impuesto sobre la renta a pagar por el bimestre que corresponda.

Es importante señalar también que de acuerdo al artículo 4° del decreto publicado el día 31 de mayo de 2002, se otorgan días adicionales a los contribuyentes, a partir del día 17 de cada mes, para el cumplimiento de la presentación de las declaraciones de impuestos, tal como se analizó en el punto 2.3.6 de este trabajo.

Otro punto sobresaliente y que pudiera tener en duda a los pequeños contribuyentes es el uso de la firma electrónica avanzada en los trámites ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, así como del pago de los impuestos a cargo mediante transferencia electrónica de fondos, ésto se analizó en el apartado 2.3.2 “Presentación de Avisos” de este trabajo, donde se concluye la no obligación del uso de dicha firma y del pago de impuestos mediante la transferencia citada.

Finalmente, sin pretender otorgar al contribuyente más derechos y obligaciones que los que las propias leyes, reglamentos y resoluciones al respecto le confieren, dejo en manos de ustedes el presente trabajo de tesis, esperando cumplir el objetivo principal del mismo, que es contribuir a un mejor análisis fiscal del régimen de pequeños contribuyentes y facilitar, por un lado, el aprendizaje de todas aquellas personas que comparten conmigo la pasión por el área fiscal, y por otro apoyar al correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que dan lugar a este régimen, recordando que lo mejor será siempre acudir a los especialistas en el área, en esta caso a los Licenciados en Contaduría y demás asesores fiscales, quienes con seguridad sabrán interpretar de la manera más acertada todo lo referente al tema.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- Pérez Chávez José, Campero Guerrero Eladio, Fol Olguín Raymundo. Manual Para Pequeños Contribuyentes Régimen Fiscal. 12ª.ed. Ed. Tax Editores Unidos S.A. de C.V., México, 2005.
- Pérez Chávez José, Campero Guerrero Eladio, Fol Olguín Raymundo. Manual Para Pequeños Contribuyentes Régimen Fiscal, 10ª ed. Ed. Tax Editores Unidos S.A. de C.V. México, 2004.
- Ibáñez Brambila Berenice. Manual para la elaboración de tesis, 2ª ed. Ed. Trillas. México, 1995.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 5ª ed. Ed. Ediciones Fiscales ISEf, S.A. México, 2000.
- Prontuario Fiscal Correlacionado 2005 Estudiantil. 8ª ed. Ed. Internacional Thomson Editores S.A. de C.V., México, 2005.
- Multi Agenda Fiscal 2004. 13ª ed. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2004.
- Prontuario Fiscal Correlacionado 2003 Estudiantil. 6ª ed. Ed. Internacional Thomson Editores S.A. de C.V., México, 2003.

- Fisco Agenda 2002. 26<sup>a</sup> ed. Ed. Ediciones Fiscales ISEF S.A., México, 2002.
- Fisco Agenda 2001. 17<sup>a</sup> ed. Ed. Ediciones Fiscales ISEF S.A., México, 2001.
- Agenda Civil. Ed. 7<sup>a</sup> ed. Ediciones Fiscales ISEF S.A. de C.V. México, 2000.
- Resolución Miscelánea Fiscal 2005. Ed. Tax Editores Unidos S.A. de C.V. México 2005.
- Pineda García Marcela Aurora. Tesis Análisis Tributario de Pequeños Contribuyentes, UNAM, México 2001.

#### **PÁGINAS ELECTRÓNICAS:**

- **Página electrónica del SAT** [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)
- **www.fiscalia.com.mx**