

Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Contaduría y Administración

Planeación Fiscal Financiera en las Sociedades Mercantiles

Seminario de Investigación Contable
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N
Victoria Rejón García
Martha Gabriela Viguera Ruiz
Director del Seminario
C. P. Jorge Luis Novoa Franco



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

PAGINA

INTRODUCCION.

CAPITULO I. ESTRATEGIA LEGAL Y PLANEACION FISCAL FINANCIERA.

Estrategia Legal	1	-	3
Planeación Fiscal	4	-	6
Importancia de la Planeación Fiscal	7	-	8
Bases de la Planeación Fiscal	9	-	11
Metodología de la Planeación Fiscal	11	-	17
Infracciones, Sanciones y Delitos	18	-	41
Disposiciones en materia fiscal de acuerdo con el nuevo Código Fiscal	42	-	60

CAPITULO II. APLICACION DE LA PLANEACION FISCAL FINANCIERA EN SOCIEDADES MERCANTILES.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Pérdida Cambiaria	61	-	115
Pagos Provisionales	116	-	128
Dividendos	129	-	143
Deducción Adicional	144	-	166
Actualización del Costo en Venta de Acciones	167	-	185
Valuación de Inventarios	186	-	251

	PAGINA
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
Circulares, Criterios y Otras	
Disposiciones	252-272
CAPITULO III. ESTIMULOS FISCALES	273-298
CONCLUSIONES	299-300
BIBLIOGRAFIA	301-305

I N T R O D U C C I O N

El tema de este trabajo, lo seleccionamos en base a nuestra experiencia en diferentes empresas y a partir de diversas entrevistas que realizamos con funcionarios públicos, llegando a la conclusión de que una de las principales causas que origina los problemas fiscales de las empresas se debe a la falta de conocimiento específico de la legislación fiscal, lo que las conduce a caer continuamente en infracciones que pudieron ser evitadas si se contase con una adecuada planeación fiscal.

Las empresas que realizan la función de planeación son aquellas cuya capacidad económica y financiera les permite, constituir un departamento que se encargue de estas actividades; sin embargo, la mayoría de ellas, carecen de los recursos necesarios para quedar en las condiciones que les permitan atender apropiadamente las disposiciones fiscales que les corresponden.

Por lo tanto una realidad de las sociedades mercantiles es que su diseño obedece a planteamientos de tipo comercial, financieros, laborales, etc., sin que su estructura fiscal se haya de finido cuidadosamente desde su origen y en consecuencia la vida del negocio, representa una exposición de riesgo fiscal permanente, lo que las obliga en caso de una revisión de las autoridades hacendarias a un replanteamiento costoso por el pago extemporáneo de sus obligaciones fiscales o a la extinción de las mismas ante la incapacidad económica de hacer frente a sus necesidades fiscales.

El presente trabajo constituye un elemento de consulta que tiene como finalidad el orientar a las sociedades mercantiles - en la planeación fiscal y financiera de sus operaciones, con -- los elementos mínimos necesarios para una apropiada planeación fiscal. Con ello pretendemos que cualquier empresa independientemente de su capacidad económica, debe contar con los conceptos y principios básicos que los conduzcan a la formalización - de un plan fiscal que se incorpore a su estrategia empresarial.

La metodología que seguimos para lograr los fines propuestos fue el de la investigación documental que se advierte en el contenido del mismo, así como, de diversas consultas y entrevistas realizadas en la parte empresarial, así como con las autoridades fiscales.

La distribución del trabajo se compone de Tres Capítulos;- el primero de los cuales describe las características de la estrategia legal, que es base primordial para definir la planeación fiscal necesaria, además de mostrar los elementos válidos de tipo general en los que descansa tanto la situación fiscal - como legal de la empresa.

En el Segundo Capítulo de manera precisa se establecen las condiciones que en la actualidad se requieren para una apropiada planeación fiscal, que se traduce en una correcta aplicación de las disposiciones con consecuencias de tipo financiero, que permiten una apropiada operación empresarial. En el Capítulo número tres presentamos los estímulos fiscales que la actual legislación presenta. (1983).

CAPITULO PRIMERO

ESTRATEGIA LEGAL Y PLANEACION FISCAL

Estrategia Legal.

Para el diseño de una estrategia se requiere el establecimiento de los propósitos, objetivos y políticas que la alta dirección define de acuerdo a sus experiencias y evaluaciones del entorno y de su propia empresa.

Estas definiciones deben mantener un equilibrio apropiado de tal forma que identifique las oportunidades y amenazas de su medio ambiente, así como las debilidades y fortalezas de la empresa. Una vez lograda esta plataforma se estará en condiciones de diseñar las estrategias de un programa, dentro de las cuales se puede reconocer a la estrategia legal.

Para ello las actuales condiciones del país presionan en los planes de corto y mediano plazo de la política fiscal y advierten incrementos en la base tributaria y en la captación de impuestos.

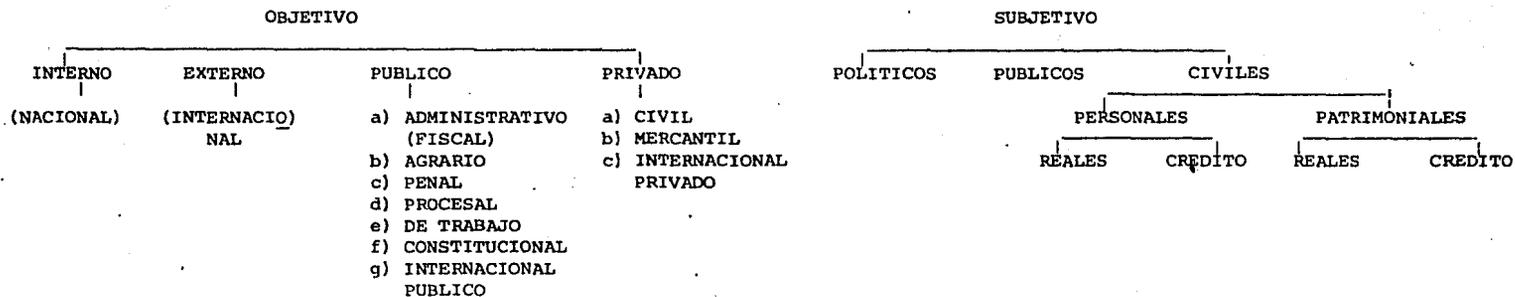
Por lo anterior preveemos que una mayor rigidez en la ejecución de las normas de tipo fiscal apoyados en un marco jurídico nacional, originaria que se recurra al estudio de las bases de tipo legal que tiene el actual sistema fiscal, convirtiéndose en una necesidad fundamental para la comprensión de la actual legislación tributaria.

En el desarrollo de este capítulo incluimos la relación --- existente entre la base jurídica y la legislación fiscal en vi-- gor, para que de manera particular se establezcan las condicio-- nes que permitan el diseño conceptual de una estrategia legal -- cuyo enfoque fundamental es con fines fiscales.

Ahora bien para poder establecer la relación existente en-- tre la base jurídica y la legislación fiscal en vigor, es necesa rio mencionar que las relaciones jurídicas, representan un vínculo entre dos personas, una acreedor que tiene derecho a exigir - la prestación fiscal (fisco) y otra deudor que tiene la obliga=ción o deber de efectuar la prestación (contribuyente).

Todas estas relaciones fiscales tienen que estar dentro de un marco jurídico, para que se cumpla el principio de legalidad en materia tributaria, que es un requisito de validez. Sin defi=nición en la ley no hay hecho generado, es por esto que es importante conocer en que rama del derecho se sitúa el derecho fiscal conforme se observará en el siguiente cuadro.

CLASIFICACION DEL DERECHO



AL DERECHO FISCAL SE LE CONSIDERA COMO UNA RAMA DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, SEÑALANDO A LA ACTIVIDAD FISCAL FINANCIERA COMO UN ESTUDIO Y ANALISIS DE - LAS DIVERSAS NORMAS JURIDICAS QUE REGULAN LA RELACION EN VIRTUD DE LA CUAL EL ESTADO EXIGE A LOS PARTICULARES SOMETIDOS A SU AUTORIDAD O POTESTAD SOBERANA, LA ENTREGA DE DETERMINADAS PRESTACIONES ECONOMICAS PARA SUFRAGAR - LOS GASTOS PUBLICOS.

Planeación Fiscal

En toda empresa existe siempre un fin lucrativo, o sea el logro de una utilidad razonable en relación con el capital invertido. Ahora bien esa utilidad a obtener tiene una íntima relación con los impuestos que está obligada a pagar, y no sólo en relación a esa utilidad, también con la serie de actividades y operaciones que realice durante el trayecto de su vida, debido a lo cual cualquier ahorro de impuestos logrado a través de una adecuada planeación fiscal se traducirá inevitablemente en un aumento en la utilidad de la compañía y consecuentemente de sus accionistas.

Se hace presente entonces, la necesidad de una guía que encauce a la empresa y le permita ver la posible obtención de sus objetivos dentro de los cuales se encuentra el de cumplir con todas las obligaciones fiscales con el menor sacrificio económico posible. En otras palabras, requiere planear sus actividades, entendiendo como Planeación lo siguiente:

Es un elemento fundamental de la administración, que tiene por objetivo la elaboración y evaluación de cada parte de un conjunto de decisiones que se anticipan a una acción con el objeto de definir los fines y programas para el logro de los beneficios que se esperan obtener, así como la aplicación de los mismos, estando pendientes de que sucedan estos eventos y vigilando que se cumplan de acuerdo a lo establecido.

Es evidente, que la planeación de los recursos económicos en una empresa es de gran importancia, debido a que actualmente el más importante de los egresos dentro de las empresas es el de los impuestos, por tal razón es conveniente planear los recursos con los que cuenta la empresa para poder cubrir dichas contribuciones de tal manera que no afecten su liquidez y rentabilidad.

Por lo cual es importante llevar a cabo una adecuada Planeación Financiera, entendiéndola de la siguiente manera:

Es la evaluación vista hacia el futuro de los planes de operación, para establecer las necesidades de inversión y financiamiento de tal manera que satisfagan las condiciones económicas necesarias dentro de la empresa.

Una vez expresado el significado de Planeación Financiera el siguiente paso es precisar el significado de Planeación Fiscal, ya que la mayoría de las empresas en su esfuerzo por reducir la carga tributaria se enfoca más hacia lo financiero olvidándose de la viabilidad jurídica de los planes que se ha trazado, debido al conocimiento específico de su situación fiscal.

"Es el conjunto de técnicas y procedimientos utilizados -- por el contribuyente, con el objeto de cubrir sus cargas -- fiscales, al erario federal en forma tal, que aprovechando los beneficios fiscales expresados en las disposiciones -- fiscales o implícitos en los que le son supletorios, le -- permiten cubrir los mismos en una estricta aplicación de -- las disposiciones legales vigentes (Lic.Dionisio J.Kaye, -- en un seminario impartido en el I.M.E.F.).

Analizando la definición anterior llegamos a las siguientes conclusiones:

La planeación fiscal es una actividad cuyo fin es de tipo económico, porque mediante ella se lograrán los máximos aprovechamientos fiscales como el ahorro en el pago de los impuestos o su diferimiento por el hecho de evitarse sanciones o recargos de parte de las autoridades fiscales, estos factores son económicos y afectan a la empresa y pensamos que al aplicar la planeación fiscal estos elementos se pueden controlar.

Otro punto importante es que debe aplicarse por una persona que tenga amplios conocimientos jurídicos y contables para que esta no se confunda con evasión fiscal.

IMPORTANCIA DE LA PLANEACION FISCAL FINANCIERA

En relación con la necesidad de la Planeación se debe señalar que de acuerdo a las disposiciones fiscales vigentes, cuando un contribuyente toma ciertas decisiones o elige ciertos procedimientos, el regimen fiscal aplicable normalmente se considera de finitivo.

Debido a esta peculiaridad se hace necesario que la planeación fiscal se haga con cuidado y diligencia profesional y con antelación al desarrollo de la operación de que se trate.

Importancia para el Causante.- Los impuestos son básicos para una empresa, debido a su impacto en las utilidades, ya que representan casi un 50% de dichas utilidades y se les considera uno de los principales costos de la empresa.

Por lo anteriormente expuesto es importante para las empresas, tener una buena organización administrativa-contable, pero sin olvidarse de la actividad fiscal, debido a que cualquier beneficio que pueda lograrse en la empresa repercute en la reducción de costos y un mejor margen de utilidad.

Al realizar la planeación fiscal los ahorros que se lograrán a través de ella pondrán a los contribuyentes en una competitiva y mejor situación económica.

Una de las principales características de una adecuada planeación fiscal es que sea oportuna, de lo contrario repercutiría en omisiones de impuestos, ocasionando multas y recargos que en vez de ser un ahorro, dañarían seriamente a la economía de la empresa.

Para la Sociedad.- El verdadero sentido redistribuidor de la política fiscal; permitirá realizar cambios en la estructura social y económica de un país, se estabilizará el nivel de ingresos, al establecer impuestos con tasas progresivas que graven en proporción mayor a quienes más perciban.

Bases de la Planeación Fiscal.

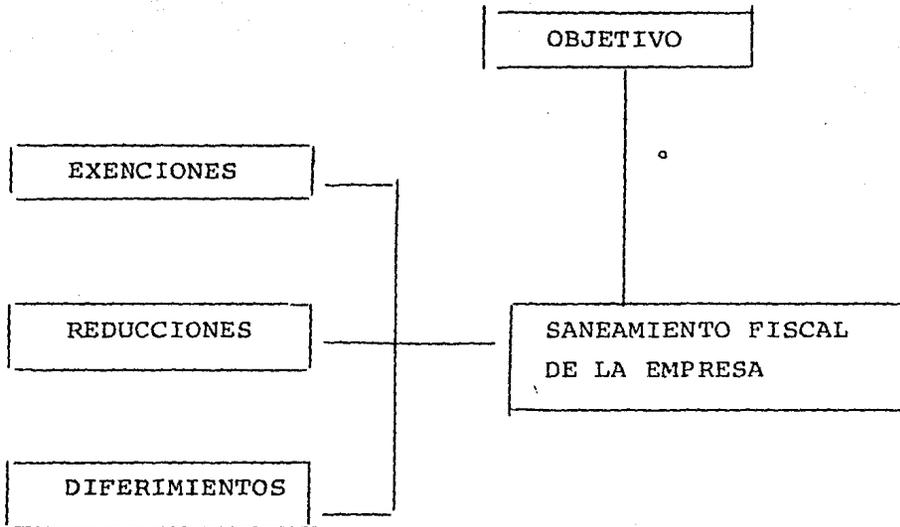
Los conflictos que existen entre la empresa y la autoridad revisora, generalmente son creados por las diferencias de opinión de cada una de las partes, estos lo originan las lagunas - existentes en las leyes, debido a la poca claridad en su redacción, teniendo que acudir al Tribunal Fiscal de la Federación para la resolución de estos problemas.

Dichas insuficiencias en las leyes, deben observarse al -- realizar una planeación fiscal, y ubicarlas para que en determinado momento se puedan utilizar en beneficio de la empresa.

Otro punto que se puede tomar en cuenta como base de la -- planeación fiscal, es el desconocimiento de los contribuyentes de los ordenamientos fiscales que se deben cumplir, así como los cambios a que están sujetas las diversas leyes fiscales.

Objetivos.- Para llevar a cabo la Planeación Fiscal Financiera, es necesario establecer claramente los objetivos que se persiguen, dichos objetivos son los siguientes:

- 1.- Reducir al mínimo necesario la carga tributaria mediante la aplicación concreta de las disposiciones fiscales vigentes a que está sujeto el contribuyente, derivado del estudio de la interpretación de las leyes fiscales que le afecten.



2.- Asegurar una situación fiscalmente sana, cumpliendo con el pago oportuno y correcto de los impuestos a cargo de la empresa, para conocer sus reales rendimientos y poder proyectar sus utilidades.

3.- Reducción del costo fiscal, derivado del estudio y comparación monetaria de la realización del mismo acto, en diferentes formas, escogiendo aquél que reditué un beneficio económico al contribuyente.

4.- Diferir el pago de los impuestos, através del aprovechamiento del beneficio otorgado por las autoridades hacendarias, obteniendo un medio adicional de financiamiento.

METODOLOGIA DE LA PLANEACION FISCAL FINANCIERA.

La planeación fiscal financiera, se puede diseñar mediante la aplicación de metodologías elaboradas específicamente para cada caso, los pasos generales a seguir los mencionaremos a continuación:

1.- Diagnóstico Previo.

Esta etapa corresponde al entendimiento claro y concreto -- del problema del que se pretende obtener la mejor situación fiscal.

Se debe tener conciencia de que no siempre se presentan dificultades en la determinación de la carga fiscal, por lo que todo contribuyente debe inicialmente meditar y analizar su situación individual frente a la legislación fiscal.

2.- Determinación de Opciones.

Esta etapa se refiere a la búsqueda de las diversas formas que solucionen el problema planteado, agotando todas las formas existentes para resolverlo.

3.- Valuación de cada Opción.

Las situaciones identificadas deberán ser sometidas a un proceso de valuación através de las técnicas financieras que emplea la empresa para conocer los efectos finales de su aplicación. De esta manera se podrá seleccionar la situación que resulte más ventajosa a los fines de la empresa.

4.- Estudios de Viabilidad (costo-Beneficio).

Es el estudio de todos los aspectos laborales, mercantiles legales, comerciales que pueden influir en la determinación de la viabilidad de las alternativas propuestas, pues en ocasiones se puede optar por alternativas cuantitativas más deseables que muchas veces no son adecuadas ni legal ni administrativamente.

Para realizar el análisis de la viabilidad de las opciones encontradas en la fase anterior, deben analizarse los siguientes aspectos:

1.- Posibilidad Jurídica.

- a) Existencia de un soporte legal.
- b) Existencia de un soporte documental en los términos de la ley.

2.- Posibilidad Administrativa.

- a) Existencia de un soporte documental.
- b) Lógica operacional.

3.- Determinación del Costo Fiscal.

4.- Toma de decisiones.

Una vez analizadas cuantitativamente las opciones y confrontando sus problemas de viabilidad, podemos concluir cual es la opción más adecuada.

Del análisis de la viabilidad de las opciones, mencionamos la posibilidad jurídica, aspecto que resulta importante dentro del desarrollo de nuestro trabajo de investigación, al considerar que la materia fiscal emana de la ciencia del derecho y por mandato de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que establece:

Son obligaciones de los mexicanos:

"Contribuir con los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Por lo anteriormente expuesto, se asegura que las cargas -- fiscales están contenidas en ley formal, situación que nos confirma que para la aplicación de la materia tributaria es necesario tener bases legales sólidas que permitan aconsejar al contribuyente del mejor camino a seguir.

METODOLOGIA DE LA PLANEACION FISCAL.

1. IDENTIFICACION DEL PROBLEMA
2. DETERMINACION ESTRATEGICA DE ALTERNATIVAS.
3. ANALISIS DE LA VIABILIDAD DE ALTERNATIVAS.
 - a) LA POSIBILIDAD JURIDICA
 - b) EL COSTO ADMINISTRATIVO
 - c) EL COSTO FISCAL
4. TOMA DE DECISIONES

Para poder cumplir con los requisitos de legalidad tributaria se deberá saber lo referente a las principales leyes que rigen el sistema tributario mexicano.

Una vez aclarado esto, cabe desprender los siguientes puntos que nos servirán para aclarar nuestro tema:

- a) La obligación tributaria debe estar prevista en la ley.
- b) La ley debe haber sido expedida con anterioridad a los hechos que pretende gravar.
- c) El gravamen debe ser proporcional y equitativo (art.14 - Constitucional).
- d) Las leyes tributarias son de inferior jerarquía que la Constitución y las leyes orgánicas y reglamentarias.
- e) Las fuentes del derecho tributario son, en orden decreciente de prioridades, la ley, el reglamento, la jurisprudencia y la costumbre interpretativa.
- f) También en orden prioritario, a la Constitución suceden las leyes específicas de cada tributo y supletoriamente las cubre el Código Fiscal de la Federación y el Código Civil -- del Distrito Federal, aplicable en todo el país en materia federal.
- g) La supletoriedad del Código Fiscal de la Federación correspondiente al mismo Código Civil del Distrito Federal y a otros Códigos en el aplicable.
- h) La interpretación de las normas tributarias, aunque únicamente establezcan cargos o señalen excepciones es estricta.

- i) Los criterios de las autoridades no crean derechos (salvo cuando se publiquen en el diario oficial) ni obligaciones, aunque cabe aprovecharlos cuando convenga.
- j) Las Circulares y Decretos.

Aparte de estas leyes, el contribuyente puede verse afectado por leyes estatales o locales que debe incorporar a esta relación, además de tomar en consideración la vigencia de las disposiciones.

Una vez estudiado en que posición se encuentran las leyes tributarias y su importancia en la planeación fiscal, fijaremos los requisitos.

- a) Establecimiento del objeto, señalamiento de la situación jurídica o de hecho, motivo de la tributación que está en estrecha relación con la equidad ordenada por la Constitución.
- b) Establecimiento de sujetos, lo que significa la enumeración de las personas que deban o están exentas de la contribución, situación que confirma la equidad constitucional.
- c) Duración de la base, esto es el señalamiento de la cantidad sobre la cual va a tributarse y que se relaciona estrechamente con el principio constitucional de proporcionalidad.
- d) Establecimiento de cuota o tarifa, esto es, la determinación en cantidad líquida, de la carga tributaria proveniente de la base gravable y que también está en estrecha relación con el principio constitucional de proporcionalidad.

Solamente reuniendo los cuatro anteriores requisitos, el poder legislativo habrá cumplido con el requisito de legalidad tributaria ordenada por nuestra Carta Magna.

Si se cumple con estas características señaladas, las conclusiones tendrán un soporte legal para su validez.

Un aspecto de trascendental importancia, regresando a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, es el que se deriva del hecho de que en este ordenamiento se establecen por una parte las obligaciones y por otra parte, las infracciones, sanciones, delitos y penas en materia tributaria. Comentamos la singular importancia de este aspecto, por virtud de que derivado del desconocimiento que se tiene respecto al Código Fiscal de la Federación en una planeación fiscal, la posibilidad jurídica que nos venimos refiriendo deja de existir y muy posiblemente, la planeación fiscal. A continuación y referido en un cuadro sinóptico, dejaremos asentadas tales obligaciones genéricas comunes a todos los contribuyentes y en forma correlacionada, las infracciones, sanciones, delitos y penas que contempla el ordenamiento legal invocado.

OBLIGACION DEL PAGO

"El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo - señalado en las siguientes disposiciones".

INFRACCION

ART.75 FRACC. I INC. a)

Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión del pago de las contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

ART.75 FRACC. I INC. b)

Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión del pago

SANCION

ART.76 FRACC. I

El 50% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor pague junto con sus accesorios antes del cierre del acta final de visita o se le notifique el oficio de observaciones.

ART.76 FRAC. II

El 100% de las contribuciones omitidas junto con sus accesorios cuando el infractor pague después del cierre del acta final de visita o de que se le haya notificado el oficio de observaciones.

ART.76 FRACC. I

DELITO

ART.109 FRACC. II

Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
Defraudación Fiscal.

ART.109 FRACC. II

Defraudación Fiscal.

PENA

ART.109

Prisión de tres meses a tres años.

ART.109

Prisión de tres meses a tres años'

de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción es tablecida en el mismo artículo de este Código.

ART. 75 FRACC. III
Se considera también agravante la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido a recaudado de los contribuyentes.

ART. 76 FRACC. II

ART. 76 FRACC. I

ART. 76 FRACC. II

ART. 109 FRACC. II
Defraudación Fiscal.

ART. 109
Prisión de tres meses a tres años.

OBLIGACIONES DE INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO
FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

ART. 27 del Código Fiscal de la Federación.

"Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y dar los avisos que establezca el Reglamento de éste Código.

Las personas que hagan pagos a que se refiere el capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto - Sobre la Renta, deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, quienes deberán proporcionarles los datos necesarios. Los mencionados contribuyentes, deberán solicitar su inscripción en caso de que aquéllas no lo hagan.

Los federatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas, de fusión o de liquidación, de personas morales, que comprueben dentro -- del mes siguiente a la firma que se han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el Registro Federal de Contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo, la fecha de su presentación, en caso contrario, el federatario deberá informar de dicha omisión a la S.H.C.P. dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documentos que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la S.H.C.P. sea parte.

Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establece este artículo y el reglamento de este Código".

INFRACCION

ART.79 FRACC. I

No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello, o hacerlo ex temporáneamente. Excluye la responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas - cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra. Inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

ART.79 FRACC. II

No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se este obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

ART.79 FRACC. III

No presentar los avisos - al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo -- cuando la presentación -- sea espontánea.

SANCION

ART.80 FRACC. I

Multa de \$10,000

ART.80 FRACC. II

Multa de \$10,000

ART.80 FRACC. III

Multa de \$5,000

DELITO

ART.110 FRACC. I

Omita solicitar su inscripción o la - de un tercero en - el R.F.C. por más de un año contado a partir de la fecha en que debió - hacerlo.
Defraudación fiscal.

PENA

ART.110 FRACC. I

Prisión de tres meses a tres años.

INFRACCION

ART.79 FRACC. IV

No citar la clave del registro o hacerlo erróneamente, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales cuando este obligado conforme la Ley.

ART.79 FRACC. V

Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación, de personas morales sin cumplir lo dispuesto por el art.27 de este Código.

SANCION

ART.80 FRACC. III

a) Tratándose de declaraciones, la mayor que resulte entre \$1,000 o el 1% de las contribuciones declaradas. Siempre y cuando no exceda de \$2,000
b) De \$5,000 tratándose de demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
c) De \$1,000 en los demás documentos.

ART.80 FRACC. IV

Multa de \$30,000

DELITO

ART.110 FRACC. II

No rinda citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.
Defraudación fiscal.

ART.110 FRACC. IV

Se atribuya como propias actividades ajenas al R.F.C.
Defraudación fiscal.

ART.110 FRACC. III

Use más de una clave del R.F.C.

PENA

ART. 110 FRACC. II

Prisión de tres meses a tres años.

ART. 110

Prisión de tres meses a tres años.

ART. 110

Prisión de tres meses a tres años.

OBLIGACIONES DE PRESENTAR DECLARACIONES, MANIFESTACIONES Y AVISOS.

ART. 31 del Código Fiscal de la Federación.

"Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto apruebe la S.H.C.P.,- debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones o avisos y expedición de --- constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas por la S.H.C.P., los obligados a presentarlas las formularán por escrito por cuadruplicado, que contengan su nombre, domicilio y clave de registro federal de contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en caso de que trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.

Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas, las seguirán presentando aún cuando no haya pago a efectuar, en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del registro federal de contribuyentes.

Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, están obligados a formular y a presentar a nombre de sus representadas, las declaraciones, avisos y demás documentos que señalen las disposiciones fiscales.

Las declaraciones, avisos, solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la S.H.C.P. . En los casos que señale el reglamento de este Código, se podrán evitar por medio del servicio postal en pieza certificada, caso en el cual se tendrá como fecha de presentación la del día en que hagan la entrega a las oficinas de correos.

Las oficinas a que se refiere el párrafo anterior, recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones y devolverán una copia sellada a quien los presente.

Únicamente se podrá rechazar la presentación, cuando aparezcan incompletas, no se acompañen los anexos o tratándose de declaraciones éstas contenga errores aritméticos o la cantidad a pagar no corresponda con la señalada en la declaración.

Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones o avisos, se tendrá por establecido el de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

INFRACCIONES

ART.81 FRACC. I

No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales, o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades para presentar algunos de los documentos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

SANCCIONES

ART.82 FRACC. I

a) Tratándose de declaraciones, la mayor que resulte entre \$2,000 o el 1% de las contribuciones declaradas en su caso: en ningún caso la multa -- prevista en este inciso será mayor de \$20,000 . Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se -- presentó la declaración por la cual se impuso -- la multa, el contribuyente presenta otra declaración complementaria de aquella, declarando contribuciones adicionales, sobre las mismas se aplicará también la multa del 1% -- a que se refiere este inciso, pero en ningún caso --

DELITOS

ART.111 FRACC. I

Cometer presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

ART.109 FRACC. II

Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades -- que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

PENAS

ART. 111

Prisión de tres meses a tres años.

ART.108

Prisión de tres meses a seis años. Si el monto de lo defraudado no excede de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

la suma de la multa fijada al presentar la primera declaración, y la cantidad fijada por la ampliación de dicha multa, - excederá de \$20,000

b) De \$1,000 por el incumplimiento a los requerimientos o por su cumplimiento fuera de los plazos señalados en los mismos.

c) De \$2,000 en los demás documentos.

ART. 81 FRACC. II

Presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias inmomentales o con errores.

ART. 82 FRACC. II
Multa de \$1,000 por no poner el nombre o ponerlo equivocadamente.

b) De \$500 por no poner el domicilio o ponerlo equivocadamente.

c) De \$100 por cada dato no asentado o asentado incorrectamente.

siempre que se omite la presentación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso.

ART. 109 FRACC. I

Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

ART. 108.

Prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000 cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

por cada dato que con
tenga el anexo no pre
sentado.

d) D e \$1,000 en los-
demás casos.

MANEJAR CONTABILIDAD AUTORIZADA

ART. 28 "Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- I. Llevar los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.
- II Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto --- cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento de este Código.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, esta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aún cuando no sean obligatorios y los libros y registros so ciales a que obliquen otras leyes.

En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los registros, cuentas especiales, libros, y registros sociales, señalados en el párrafo precedente, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

INFRACCIONES

ART.83 FRACC. I
No llevar contabilidad

ART.83 FRACC. II
No llevar algún libro o registro especial a que obliguen -- las leyes fiscales.

ART.83 FRACC. III
Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras Leyes.

ART.83 FRACC. IV
No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas;hacerlos incompletos inexactos o fuera de los plazos respectivos.

ART.83 FRACC. V
No presentar para sellarse los libros o sistemas de contabilidad,cuando lo exijan las disposiciones fiscales.

ART.83 FRACC. VI
No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan - las disposiciones fiscales.

SANCIONES

ART.84 FRACC. I
Multa de \$5,000 a - \$50,000

ART.84 FRACC. II
Multa de \$1,000 a - \$25,000

ART. 84 FRACC. II
Multa de \$1,000 a - \$25,000

ART.84 FRACC. III
Multa de \$1,000 a - \$20,000

ART. 84 FRACC. IV
Multa de \$1,000 a - \$10,000

ART.84 FRACC. V
Multa de \$3,000 a - \$40,000

DELITOS

ART.108
Defraudación Fiscal

PENAS

ART.108
Prisión de tres a nueve años.

ART.83 FRACC. VII

No expedir comprobante de sus - actividades, cuando las disposi- ciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fis- cales.

ART.83 FRACC. VII

Microfilmear documentación para efectos fiscales sin cumplir -- con los requisitos que estable- cen las disposiciones relativas

ART.75 FRACC. II INC. c)

Que llevan dos o más sistemas - de contabilidad con distinto -- contenido.

ART.75 FRACC. II INC. d)

Se lleven dos o más libros so- ciales similares con distinto - contenido.

ART.84 FRACC.VI

Multa de \$1,000 a - \$10,000.00

ART.84 FRACC. VII

Multa de \$10,000 a \$50,000. La multa - procederá sin per- juicio de que los - documentos microfil- mados en contraven- ción de las disposi- ciones fiscales ca- rezcan de valor pro- batorio.

ART.111 FRACC.II

Registre sus ope- raciones contables fiscales o socia- les en dos o más - libros o en dos o más sistemas de -- contabilidad con - diferentes conteni- dos.

ART.111 FRACC.III

Destruya, total o - parcialmente los - libros de contabi- lidad que preven- gan las leyes mer- cantiles o fisca- les, así como la do

ART.111

Prisión de tres meses a tres a- ños.

ART.111

Prisión de tres meses a tres a- ños.

cumentación compro
batoria de los a--
sientos respectivos.

OBLIGACION DE EXPEDIR COMPROBANTES Y CONSERVAR LA CONTABILIDAD

ART.29 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señale el reglamento de este código.

ART.30 del Código Fiscal de la Federación.

Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla en el lugar a que se refiere la --fracción III del artículo 28 de este Código a disposición de las autoridades fiscales.

Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales. La documentación a que se refiere el párrafo anterior de este artículo y la contabilidad deberán conservarse durante cinco años a partir de la fecha en que se presentaron o debieron presentarse las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de cinco años comenzará a computarse a partir de la fecha en que se presente la declaración del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos, la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, se conservarán durante un plazo de cinco años computados a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin.

Las personas que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 52 de este código, podrán microfilmear la parte de su contabilidad que señale el reglamento y los microfilms tendrán el mismo valor que los originales, siempre que cumplan con los requisitos que al respecto establezca el propio reglamento; tratándose de personas morales, el presidente del consejo de administración o en su defecto la persona física que la dirija, será directamente responsable del cumplimiento.

INFRACCION

ART. 85 FRACC. I

Oponerse a que se practique la visita domiciliaria. no suministrar los informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.

ART. 85 FRACC. II

No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito.

ART. 75 FRACC. II INC. a)

Que se haga uso de documentos falsos o en los que se haga constar operaciones inexistentes.

ART. 75 FRACC. II INC. b)

Que se utilicen, sin derecho a ello documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su

SANCION

ART. 86 FRACC. I

Multa de \$10,000 a \$100,000.

ART. 86 FRACC. II

Multa de \$5,000 a \$200,000.00

DELITOS

ART. 111 FRACC. III

Destruya, total o parcialmente los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o fiscales así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos.

Defraudación Fiscal.

PENAS

ART. 111

Prisión de tres meses a tres años.

importe al calcular las con -
tribuciones o para acreditar -
cantidades trasladadas por con
cepto de contribuciones.

ART.75 FRACC. II INC. e)

Que se destruya, ordene o per-
mita la destrucción total o --
parcial de la contabilidad.

ART.75 FRACC. II INC. f)

Que se microfilmen documentos
para efectos fiscales sin cum-
plir con los requisitos que es
tablecen las disposiciones re-
lativas. El agravante procede-
rá sin perjuicio de que los do
cumentos microfilmados en con-
travención de las disposicio--
nes fiscales carezcan de valor
probatorio.

ART.111 FRACC.III

Defraudación Fiscal

ART.111

Prisión de tres
meses a tres a-
ños.

FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

ART. 42 del Código Fiscal de la Federación.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables - solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, o comprobar la comisión de delitos fiscales, - estará facultada para:

- I. Rectificar errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación, bajo protesta de decir verdad, a las preguntas que se les formulen; a reconocer firmar, documentos, bienes o mercancías; exhiban en su domicilio, establecimientos e en las oficinas de las propias autoridades, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.
- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- V. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso - durante su transporte.
- VI. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los federatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- VII. Allegarse las pruebas necesarias para formular las denuncias, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la S.H.C.P., tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante el ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

ART. 72 del Código Fiscal de la Federación.

Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que se entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en la responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.

Tratándose de funcionarios y empleados fiscales, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior la haran en plazos y en forma establecidos en los procedimientos a que estén sujetas sus actuaciones. Se libera de la obligación establecida en este artículo a los siguientes funcionarios y empleados públicos:

- I. Aquellos que de conformidad con otras leyes tengan obligación de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivos de sus funciones.
- II. Los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente previstas por las disposiciones fiscales.

30

<u>INFRACCION</u>	<u>SANCION</u>	<u>DELITO</u>	<u>MULTA</u>
ART. 87 FRACC. I No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.	ART. 88 FRACC. I Multa de \$5,000 a \$50,000	ART. 97 Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participe en la comisión de un delito fiscal.	ART. 97 La pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión.
ART. 87 FRACC. II Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas domiciliarias o incluir en las actas relativas datos falsos.	ART. 88 FRACC. II Multa de \$5,000 a \$200,000	ART. 97 Pena para empleados o funcionarios públicos que cometen delitos fiscales.	ART. 97 Prisión de tres meses a tres años.

FRACCION

ART.87 FRACC.III

Exigir una prestación que -
no este prevista en las dis-
posiciones fiscales, aún --
cuando se aplique a la rea-
lización de las funciones -
públicas.

SANCION

ART.88 FRACC.II

Multa de \$5,000 a
\$200,000

DELITO

ART.114

Los funcionarios
o empleados pú--
blicos que orde-
nen practiquen -
visitas domici--
liarias o embar-
gos sin manda--
miento escrito -
de autoridad fis-
cal competente.

MULTA

ART.114

Prisión de tres meses
a tres años.

RESPONSABILIDAD QUE RECAE SOBRE TERCEROS

INFRACCION

ART.89 FRACC. I

Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución, colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

ART.89 FRACC. II

Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

SANCION

ART.90 FRACC. I

Multa de \$10,000 a \$100,000.00

ART.90 FRACC. II

Multa de \$5,000 a - \$50,000.00

DELITO

ART.108

Defraudación Fiscal

ART.96

Encubrimiento

PENA

ART.108

Prisión de tres meses a seis años.

ART.96

Prisión de tres meses a seis años.

Una vez analizado cuales son las principales infracciones y delitos del Código Fiscal Vigente, cabe mencionar para dejar concluído este subtema, lo relacionado con el delito de contrabando que está reglamentado en el artículo 102 del Código Fiscal.

"Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de éste mercancías".

- I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales, sin que hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

ARTICULO 103

Presunción de delito de contrabando .- Se presume de cometido el delito de contrabando, cuando:

1. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia en el país.

ARTICULO 104.

Pena de contrabando. - "El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión":

- I. De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos no excede de \$100,000
- II. De tres a nueve años de prisión, si el monto de los impuestos omitidos excede de \$100,000
- III. De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el ejecutivo federal.
En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.
- IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de los impuestos omitidos con motivo del contrabando o se trate de mercancías por las que no deba pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente.

Para determinar el monto de los impuestos omitidos y el valor de las mercancías, se tomará en cuenta las averías de aquellas si son producidas antes del contrabando.

Hemos incluido todas la conductas que el Código Fiscal de la Federación considera como infractoras o delictivas en materia fiscal, situaciones importantes que debe tomar en cuenta una persona para realizar una planeación fiscal y conocer las posibilidades jurídicas de las alternativas propuestas.

Como ya mencionamos anteriormente una de las partes fundamentales en la planeación fiscal financiera, es que las opciones determinadas sean viables tanto legal, administrativa y financieramente.

En lo referente a la posibilidad jurídica hemos tratado en la medida de nuestras posibilidades de señalar básicamente los aspectos jurídicos, que deben contemplarse para poder determinar la viabilidad de las alternativas propuestas. Pensamos que para que la posibilidad jurídica sea válida debe contar con los adecuados soportes documentales que la hagan objetiva teniéndose especial cuidado en la redacción de todo tipo de actas de asambleas generales, ordinarias o extraordinarias de accionistas, de precisar los contratos que sirvan de soporte documental, el objeto o importe de los mismos, así como el registro de los que sean necesarios ante las autoridades competentes.

Por lo que se refiere a la Posibilidad Administrativa, se deben escoger alternativas que además de contener los requisitos legales ya mencionados, sigan un plan de desarrollo, estableciendo la base de las operaciones que deben realizarse para poder alcanzar los objetivos de dicha opción.

En relación con el costo fiscal, toda planeación fiscal debe realizarse sobre la base de operaciones lógicas y no pretender realizar la operación, adecuándose a la empresa de que se trate.

DISPOSICIONES EN MATERIA FISCAL DE ACUERDO
AL CODIGO DE 1983.

Debido a las reformas fiscales de los últimos años ha sido necesario que el gobierno federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estructure un nuevo Código Fiscal, - que se adecue a la panorámica actual del sistema tributario, y que cuente con un reglamento en el que se desarrolle en forma detallada como deberán cumplirse o interpretarse algunos preceptos.

Este nuevo Código abroga el anterior del 30 de septiembre de 1966, entrando en vigor el 1o. de enero de 1983. Tiene el fin de que en un solo cuerpo legal se reúnan los principios generales conforme a los cuales deben resolverse las relaciones entre los contribuyentes y el estado.

La nueva estructura fiscal federal, ha reducido considerablemente el número de leyes fiscales especiales entre las que ahora destacan las siguientes:

1. Ley del Impuesto Sobre la Renta
2. Ley del Impuesto al Valor Agregado
3. Ley del Impuesto Especial Sobre la Producción y Servicios.
4. Ley del Impuesto Sobre Erogaciones al Trabajo Personal, prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.
5. Ley del Impuesto Sobre Automóviles.
6. Ley del Impuesto Sobre Seguros.
7. Ley del Impuesto Sobre Adquisiciones de azúcar, cacao y otros bienes.
8. Ley Federal de Derechos.
9. Nueva Ley Aduanera (entró en vigor en el mes de julio).

Las materias trazadas por el Nuevo Código Fiscal, son ciertamente las mismas que las contenidas en el anterior:

- Disposiciones Generales
- Derechos y Obligaciones de los contribuyentes
- Facultades y Atribuciones de las Autoridades Fiscales
- Infracciones y Delitos en Materia Fiscal
- Procedimientos Administrativos
- Procedimientos Contenciosos Administrativos

Como se puede ver pretende facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus deberes fiscales, pero se presenta más severo en cuanto al incumplimiento de los contribuyentes, utilizando diferentes procedimientos no aplicados con anterioridad, que llevan a los contribuyentes al cumplimiento voluntario de las normas fiscales.

Todo esto obliga al profesional dedicado a la optimización tributaria a conocer todas las disposiciones implícitas en el Código Fiscal, a aprovechar los beneficios explícitos y prevenir minuciosamente los conflictos que una inadecuada aplicación de las leyes tributarias puede acarrear al contribuyente frente a las autoridades fiscales.

Antes de tratar de explicar los principales preceptos del nuevo Código Fiscal de la Federación, explicaremos algunas consideraciones generales que nos ayudarán a entender mejor esta Ley.

Se excluye el término contribuciones, quedando comprendidos dentro del mismo, los derechos y las aportaciones de Seguridad Social así como impuestos. Los productos no tendrán carácter de contribución.

Respecto a los derechos, se modifica un tanto su definición adicionando actualmente la mención de que también son derechos, -- las contribuciones que el poder público establezca por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público. Estos últimos ingresos que percibe el estado, antes se clasificaban como productos.

Se define en el artículo 2 "Aportaciones de Seguridad Social" como contribuciones que deben pagar los beneficiarios de servicios de seguridad social presentados por el Estado o a cargo de personas que son substituidas por el mismo.

Se excluye un concepto genérico de enajenación de bienes diversificando la generalidad de las formas de transmisión de propiedad que conocemos, incluyendo el arrendamiento financiero y el fideicomiso.

Complementando este concepto se incluye la determinación de los casos en que se considera que la enajenación se ha realizado en territorio nacional, es decir cuando el bien se encuentre en nuestro territorio al enviarse al adquirente o cuando no habiendo envío, la entrega material se realiza en territorio.

En cuanto a los términos, se presenta la novedad de que cuando se fijan plazos en días, no se cuentan los sábados ni los domingos, ni días señalados generalmente como inhábiles en el calendario oficial. Con esto se resuelve parcialmente el problema que se presentaba en las entidades federativas, cuyas recaudadoras estatales laboran los sábados y esto originaba confusión en cuanto a que si para efectos fiscales federales el día sábado se consideraba hábil o no. Sin embargo, en tales entidades federativas, continúa vigente el problema del día 20 hábil, respecto del pago provisional cuando para efectos del I.V.A., tal día cae en sábado, ya que en este caso la ley fija un plazo por periodo y no por días. También se especifica el significado de horas hábiles, es decir de las 7:30 a las 18:00 horas, salvo en casos de verificación de bienes o mercancías en que son hábiles las 24 horas.

Relaciones entre Fisco Federal y Contribuyentes

Se estima que los contribuyentes cumplirán voluntariamente, con las normas fiscales pagando en forma espontánea sus contribuciones, esto no significa que los contribuyentes realicen el pago de sus contribuciones a su libre arbitrio, las normas fiscales siempre serán obligatorias.

Aplicación estricta de normas tributarias.

ART. 50 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Si bien prevalece el principio de aplicación estricta de las normas tributarias, la misma se limita al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y exenciones administrativas.

Esto quiere decir que las disposiciones fiscales que regulan aspectos diversos a los antes señalados se podrán interpretar de conformidad con sus fines, y a falta de disposición fiscal expresa, se podrá integrar la norma aplicable, considerando el derecho federal común; que sólo en tal caso sería de aplicación supletoria.

En virtud, será necesario tener conocimientos profundos de las iniciativas de nuevas leyes fiscales o de reformas y adiciones a las ya existentes, para así poder precisar cual fue la finalidad que tuvo el legislador.

Recargos

Referente a los recargos el artículo 21 del Código Fiscal cita:

"Cuando no se cubran las contribuciones a la fecha o dentro del plazo, deberá pagarse los recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno"...

Analizando este artículo:

Forma de calcular recargos:

Se calcularán conforme a una tasa que será 50% mayor de la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el Costo Porcentual Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario, proporcionado por el Banco de México.

A la tasa fijada por el Congreso de la Unión en la Ley de Ingresos de la Federación es del 3.5% (art.5) se le aumenta el 50% que se fija en el Código Fiscal, resultando una tasa del 5.25% que se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los recargos, multas y gastos de ejecución. Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

En cuanto al monto de los recargos existen dos situaciones:

a) Existiendo un requerimiento de la autoridad competente para el pago de las contribuciones omitidas, el límite máximo será del 250% del monto de dicho crédito.

b) Si el pago se realiza en forma espontánea, no podrá exceder del 100% de las contribuciones omitidas.

Pagos en Parcialidades.

Se fija una tasa del 3% cuando se trate de pagos en parcialidades de contribuciones omitidas, Esta tasa también se aplicará -- cuando el contribuyente solicite la devolución de un saldo a favor, siendo este procedente, si la autoridad se tarda más de cuatro meses en realizar la devolución y se cubrieren intereses a la tasa antes mencionada pero mensualmente. Aquí hay una gran diferencia con el Código anterior, ya que se pagaban intereses al 9% anual, en la actualidad los intereses cobrados por saldos a favor son del 3% .

Facultades de Comprobación.

Esto está reglamentado en el art.42 del C.F.F. .- Una modificación importante con el Código anterior, es que en el actual Código la S. H.C.P. está facultada para rectificar errores aritméticos, evitando de esta manera la presentación de declaraciones complementarias y agilizando el tránsito de los documentos.

Prácticamente siguen prevaleciendo los requisitos constitucionales en cuanto a visitas domiciliarias.

El plazo que tienen los contribuyentes para inconformarse de los hechos contenidos en el acta final o complementaria es de 45 días y se empezarán a contar al día siguiente del cierre del acta final y deberá acompañarse de las pruebas documentales pertinentes (art.51 C.F.F.) .

Por lo que se refiere a la Negativa Ficta se modifica el plazo de 90 días observado en Código anterior, por el de cuatro meses donde deberán ser resueltas las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales (art. 37).

Las auditorias podrán concluir anticipadamente:

- a) Porque el contribuyente tenga dictaminados para fines fiscales sus estados financieros.
- b) Porque el contribuyente hubiese corregido su situación fiscal mediante declaraciones complementarias, siempre y cuando se hubiese encontrado en causal de estimativas y la autoridad le hubiese comunicado previamente ese hecho.

De la Determinación Presuntiva de la Utilidad Fiscal de los Contribuyentes.

Procederá en los siguientes casos:

ART. 55 del C.F.F.

- I) Se opondrán u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, se omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que hayan transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social. (Reformado a partir del 1o. de enero de 1983).

II) No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III) Se dé alguna de las irregularidades siguientes:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras así como alteración del costo, por más del 3% sobre las declaraciones del ejercicio.

b) Registro de compras, gasto o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los del costo, siempre que en ambos casos el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV) Por otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

Por lo anteriormente expuesto se deben seguir los procedimientos que fije la ley para la determinación presuntiva de la utilidad (art.56 C.F.F.).

La determinación presuntiva también procede con respecto a contribuciones que debieron haberse retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Subsiste la obligación de las autoridades, ya existente en el código actual, de determinar en primer lugar, la omisión en el pago de contribuciones del último ejercicio de 12 meses, en el que se hubiera presentado o debió presentarse declaración, antes de ejercer las facultades de comprobación pudiendo igualmente aplicarse a un ejercicio irregular, si el contribuyente se hizo dictaminar por Contador Público autorizado.

De las Infracciones y Delitos fiscales.- Haciendo un análisis del Código anterior, se han encontrado considerables modificaciones, sobre todo en cuanto a ordenamiento;

En el código anterior, las infracciones a las disposiciones fiscales se clasificaban en cuatro grupos:

1. Sujetos Pasivos
2. Jueces Federatarios.
3. Funcionarios Públicos.
4. Terceros.

El nuevo ordenamiento se clasifica como sigue:

1. En materia de Registro Federal de Contribuyentes.
2. En materia de Presentación de Declaraciones.
3. En materia de Libros y Registros Contables.
4. En materia de Vigilancia y Comprobación.
5. Funcionarios Públicos.
6. Terceros.

En lo referente a infracciones en las disposiciones fiscales, el nuevo Código establece su tipificación tomando en cuenta la materia que regula la disposición infringida eliminando, su clasificación en función del sujeto infractor, estableciéndose agravantes y sanciones específicas e infracciones específicas.

El nuevo Código también señala en el art. 73, que:

"No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido a causa de fuerza mayor o caso fortuito".

También para saber cual es la sanción se tendrá que conocer los agravantes a estos (fundamentados en el art. 75 del C.F.F.). Se considera como argumento el hecho de que el infractor sea reincidente por cualquiera de los siguientes motivos:

- a) Que por más de una ocasión se sancione al infractor - por la omisión en el pago de contribuciones o por realizar cualquier acto tipificado en el Código Fiscal.
- b) También se considera agravante cuando se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes o que se utilicen sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
Que se lleven dos o más registros de contabilidad con distinto contenido o dos o más libros sociales, que se destruya la contabilidad.

En este artículo se estipula que en caso de que se pague dentro del mes siguiente a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin que se exija nueva resolución, salvo en los casos de materia aduanera o de registro federal de vehículos, o de otros señalados por el propio código.

Otro aspecto importante que hay que observar, es el artículo 76 es lo relacionado con las multas derivadas de las omisiones totales o parciales en el pago de contribuciones.

Se aplicarán las siguientes multas:

- 50% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después del cierre del acta final de visita o de que se haya notificado el oficio de observaciones.
- 100% de las contribuciones omitidas cuando el pago se haga después del cierre del acta final de visita o de que se le haya notificado el oficio de observaciones, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió.
- 150% en los demás casos.

Ya hemos visto cuales son las agravantes de las multas, el siguiente paso es señalar cuales son los motivos por los que se aumentará o disminuirá el porcentaje o cantidad de las multas por infracciones que originen omisión en el pago de contribuciones.

ART. 77 (aumentos)

- I. 20% en los casos de reincidencia.
- II. 60% cuando se cometa una infracción con cualquiera de los atenuantes descritos en párrafos anteriores.
- III. 50% cuando se cometa el agravante, de la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

En su caso, el aumento se determinará por la autoridad - aún después de que el contribuyente pague vía declaraciones - complementarias.

Por lo concerniente a las disminuciones, existen varios casos:

- a) Cuando los estados financieros han sido dictaminados por un Contador Público autorizado, se disminuirán - las multas en un 25% de su monto para el infractor - que los hizo dictaminar, y para tener derecho a esta reducción deberá pagar conforme lo que estipula el - artículo 76 después pedir la reducción.

Una vez hecho el análisis de las modificaciones esenciales en el Nuevo Código en lo referente a infracciones, sanciones y delitos, exponemos el siguiente cuadro con el motivo de mostrar los principales artículos los marcan:

OBLIGACIONES REGLAMENTADAS	INFRACCIONES PREVISTAS	SANCIONES PREVISTAS	DELITOS PREVISTAS	PENAS PREVISTAS
Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes Art. 27	Art. 79	Art. 80	Art. 110	Art. 110
Por la presentación de Declaraciones y avisos en -- Formas Oficiales. Art. 31	Art. 81	Art. 82	Art. 108 109 111	Art. 108 109 111
Reglas para el manejo de - contabilidad. Art. 28	Art. 83	Art. 84	Art. 111	Art. 111
Vigilancia y comprobación. Art. 29 y 30	Art. 85	Art. 86	Art. 98	Art. 98
Funcionarios y Empleados. Art.	Art. 87	Art. 88		
Terceros Art.	Art. 89	Art. 90		
Pago de contribuciones. Art. 20	Todas	Todas	Defraudación fiscal y contrabando.	

Este tema ya fue explicado con anterioridad en nuestro trabajo de investigación, lo que nos resta por decir es que, el Nuevo Código Fiscal sigue calificando de delitos aquéllos actos que omitan total o parcialmente el pago de las contribuciones, o que no entere a las autoridades fiscales el pago que esta estipulado en la ley, o que no rinda los informes - el contribuyente a los que está obligado, analizando este capítulo de la ley, estamos de acuerdo con el Lic. Dionisio J. Kaye que afirma, que en el Código actual se logra una mejor protección del fisco federal a través de criterios que se adecuan a las exigencias actuales y que simplifican la estructura legal.

Procedimiento Administrativo de los Recursos.

ARTICULO 116

Existen tres tipos de recursos contra los actos administrativos:

- I. El de revocación.
- II. El de oposición al procedimiento administrativo - de ejecución.
- III. El de nulidad de notificaciones.

En el Código abrogado se mencionan cinco tipos de recursos que son los tres mencionados anteriormente y el de Reclamación y de Oposición a Terceros, que en el Código actual -- quedan contraídos en el de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El plazo para interposición del recurso es otorgada de 15 días que estaba fijado en el Código abrogado a 45 días - siguientes de que haya surtido efectos la notificación. --- Art. 121 .

Se señala que la interposición del recurso de revocación es optativo para el interesado antes de acudir al tribunal fiscal de la federación, art. 120.

El artículo 125 señala que:

"El interesado podrá optar impugnar un acto a través - del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la - Federación....."

De las Notificaciones

En relación con la forma de hacer las notificaciones - resaltan varias situaciones novedosas: (art. 134)

- 1.- Que cuando la notificación se realice por correo certificado con acuse de recibo, bastará para considerar la válida, con que sea entregada en el domicilio en - que deba practicarse la notificación, eliminando problemas, ya que frecuentemente los contribuyentes utilizaban el recurso de nulidad de notificaciones, cuando el correo no los entregaba personalmente al contribuyente o a su representante legal según el caso. Esto ha sido un cambio importante debido a que el contribuyente debe poner especial cuidado de las notificaciones que reciba por correo certificado.

- 2.- Se incluye una nueva fracción en el artículo 134, que es la fracción III que señala que las notificaciones se haran por estrados, en los casos que señalen las leyes fiscales y este Código.
- 3.- Por edictos únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiere fallecido y no se conozca al representante de la sucesión o hubiere desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

Existe otro artículo importante y novedoso que es el 137, donde se establecen las formalidades para notificaciones personales.

"Cuando las notificaciones se efectuen personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales. Si no se encuentra a la persona citada o a su representante legal, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con su vecino."

El artículo 139 expresa las formalidades para notificar por estrados.

"Las notificaciones por estrados se harán fijando durante cinco días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento. "

El artículo 140 señala las formalidades para notificaciones por Edictos.

"Las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrán un resumen de los actos que se notifican.

En este caso se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación".

De la Intervención

Un aspecto que ha preocupado profundamente, en cuanto al contenido del nuevo Código es el que se refiere a las facultades de los interventores, cuando dictan medidas provisionales urgentes que ponen en peligro los intereses del fisco federal y aquéllas no se cumplan, podrán o cesar la intervención y -- convertirla en administración o bien proceder a la enajena--- ción del negocio. Esto también procede cuando lo recaudado en la negociación intervenida no alcance a cubrir cuando menos - el 24% del crédito fiscal con ciertas salvedades. Esto viene reglamentado en los artículos del 164 al 172.

Del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Es de relevante importancia el artículo 145 que permite a las autoridades fiscales poder practicar embargos precautorios"antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado."

Pensamos que este artículo de el Código Fiscal le da --- grandes facultades a las autoridades fiscales, debido a que - este poder se usará en algunos casos arbitrariamente, perjudi--- cando al contribuyente, porque en un mismo día se puede expedir una orden de auditoría, se inicie la revisión, se presuma

que el auditado va a realizar maniobras tendientes a evadir la acción fiscal y se le embargue precautoriamente.

Esto ocasiona una presión psicológica al contribuyente muy fuerte, porque todavía no se determina la cantidad del crédito fiscal omitido, y ya se embargó precautoriamente, esto da una mala imagen a la administración tributaria del país, por el poder que se les otorga a las autoridades fiscales y por la manera en que se está aplicando la ley sin darle ningún beneficio al contribuyente.

Otra forma de embargo precautorio contemplada en el Nuevo Código es la que establece el artículo 41 fracción II que dice: "Embargar precautoriamente los bienes de la negociación, cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atiende tres requerimientos de la autoridad".

Esto para nosotros es una disposición injusta porque todavía no se ha determinado cuanto es la cantidad omitida, y debido a estas facultades que otorga el Nuevo Código se pueden embargar los bienes de la negociación íntegramente.

Otro punto importante que señala el Nuevo Código Fiscal es: Que desaparece la audiencia en el juicio fiscal, por lo que el magistrado instructor se limitará a dictar la sentencia con los elementos que existan.

Entre las causas de nulidad se incorpora el hecho de que la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales, no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades.

Es por ello que será necesario para poder invocar ese argumento con éxito en una demanda, conocer la intención del legislador y en especial los fines conforme a los cuales fueron expedidas las disposiciones.

Con lo anteriormente expuesto hemos señalado los principales puntos del Nuevo Código Fiscal de la Federación, ya que este cumple con una función primordial en el Sistema Tributario Mexicano, debido a que se le puede considerar como la columna vertebral y por consiguiente su conocimiento nos determinará la viabilidad jurídica de las alternativas en la optimización tributaria.

CAPITULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN SOCIEDADES

MERCANTILES.

PERDIDA CAMBIARIA

La crisis económica que sufrió México en el año de 1982, y los desequilibrios ocurridos en las finanzas del país, provocados por varias devaluaciones del peso, ocasionó una inflación creciente, que afectó las operaciones normales de las empresas, que habían adquirido compromisos en moneda extranjera.

Esta pérdida del valor de la moneda se traduce en un incremento a los pasivos contratados, circunstancia que origina pérdida cambiaria y flujos negativos de fondos no previstos, por lo que en base a esto, incluimos este subtema para realizar una planeación fiscal adecuada, tratando dentro de esto el estudio de las ganancias o pérdidas cambiarias para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como su deducibilidad, tratando de explicar genéricamente los principales casos que se presentan en este tipo de problemas.

Antecedentes.

Para el año de 1982, que fué el año en el cual nuestro país sufrió la crisis económica más grande en las últimas cinco décadas, las autoridades tomaron diversas medidas con las que se pretendía hacer frente a la crisis:

- a) Decreto de la Nacionalización de la Banca Privada del País (1o. de septiembre de 1982).
- b) Decreto que estableció el control generalizado de cambios, cuya vigencia fué del 1o. de septiembre al 12 de diciembre de 1982.
- c) Se estableció un control de cambios estricto para el pago de los depósitos bancarios en moneda extranjera de \$70.00 por cada dólar denominado Tipo de cambio especial, y el tipo de cambio ordinario que era de \$50.00 por cada dólar para el pago de créditos en moneda extranjera otorgado por la Banca

El 13 de diciembre de 1982 se establece la posibilidad de crear nuevas medidas a través de un nuevo decreto de control de cambios en donde se determinan tres paridades: la especial, la controlada y el mercado libre, derogando con dicho decreto todas las disposiciones anteriores en materia de cambio.

A continuación se presenta un resumen de las principales disposiciones del mencionado decreto que entró en vigor el 20 de diciembre de 1982:

"Se crean dos mercados de cambios; el controlado y el libre. El tipo de cambio libre se fijará de acuerdo -- con la oferta y la demanda sin la intervención por parte del gobierno y el controlado, se fijará periódicamente por el Gobierno, a través del Banco de México".

La intención de las autoridades monetarias es abrogar el control de cambios de la paridad con el deslizamiento -- constante hasta lograr eliminar la diferencia entre el tipo de cambio controlado y el libre.

- I. Mercado Controlado.- En términos generales, la moneda extranjera (divisas) deberá traerse al país y canjearse a moneda nacional cuando provenga de los siguientes conceptos que integran el mercado controlado:
- a) Ingresos por la exportación de mercancías, excepto tratándose de operaciones menores que señalarán en disposiciones de carácter general.
 - b) Adeudos con proveedores extranjeros.

- c) Respecto del principal e intereses derivados del financiamiento de divisas a cargo, tanto de empresas públicas como privadas que se contraigan a partir - del 20 de diciembre de 1982 y que sean pagaderos -- fuera del país, a favor de entidades financieras -- del exterior o de sucursales en el extranjero de -- instituciones de crédito mexicanas, se aplicará el tipo de cambio controlado.
 - d) Las importaciones de mercancías que determine la Secretaría de Comercio y los gastos asociales a éstas, así como los créditos que, en su caso, otorguen los proveedores de dichas mercancías.
 - e) Operaciones liquidables en México.
- A) Exportación.- En el Diario Oficial del 20 de Diciembre de 1982, se publicaron las reglas complementarias que establecen el procedimiento a seguir para realizar exportaciones controladas, destacando las siguientes:
- a) Previamente a efectuar cualquier exportación, la -- persona física o moral que la vaya a realizar deberá obligarse ante alguna institución de crédito a -- venderle la totalidad de las divisas correspondientes, deducida de los gastos asociados aplicables al tipo de cambio controlado.
 - b) Las instituciones de crédito deberán llevar diversos controles respecto a los compromisos de venta - de divisas que se les presenten, así como informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la Secofin y al Banco de México, respecto a los cam---bios e irregularidades que observen.

- c) Los compromisos de venta de divisas tienen una vigencia de noventa días naturales para su utilización en la aduana. Dentro de los treinta días naturales posteriores a la salida del país de la mercancía, los exportadores deberán entregar a la institución de crédito el pedimento de exportación, copia del pedimento de exportación debidamente certificado por la caja de la aduana, copia de la factura y , en su caso, los comprobantes de los gastos asociados a la exportación.
- d) Cuando el pago de la exportación sea de contado, la venta de divisas a la institución de crédito, deberá efectuarse dentro de los treinta días naturales contados a partir de la salida del país de la mercancía que pueden ser prorrogados a noventa días. Si el pago no es de contado, el exportador podrá negociar los derechos de cobro, con o sin su responsabilidad, bajo ciertas condiciones.
- e) En caso de problemas de interpretación o de circunstancias no previstas, la institución de crédito o el exportador podrán solicitar la resolución correspondiente al Banco de México.
- f) Todas las operaciones de exportación deberán facturarse en moneda extranjera. Convertibles y transferidas que determine el Banco de México.

Por otra parte, de las reglas antes mencionadas el exportador podrá deducir de su compromiso de venta de divisas y sin limitación, el pago de sus importaciones que considere necesarias para realizar el producto que va a exportar, así como los gastos asociados a dichas importaciones.

Asimismo, podrán deducir de las divisas que estén obligados a vender a las instituciones de crédito del país, el 20% de la misma, cuando por conducto de estas las apliquen de inmediato al pago de adeudos contraídos con anterioridad al 20 de diciembre y estén registrados en la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial a más -- tardar el 31 de enero de 1983.

En el caso de quienes hayan efectuado exportaciones entre el 1o. de septiembre y el 20 de diciembre, estarán obligados a vender a instituciones de crédito del país, en los términos del compromiso que asumieron al formular la declaración ante la aduana, las divisas captadas o que capten, al tipo de cambio controlado.

Adicionalmente si los exportadores reciben anticipos de divisas a cuenta de futuras exportaciones, podrán venderlas al tipo de cambio controlado, a la institución que elijan.

También se establece que los exportadores podrán transferir total o parcialmente a terceros, el derecho de adquirir divisas al tipo de cambio controlado, hasta por el monto de las divisas que hayan generado por exportaciones y vendido a instituciones de crédito del país, - previa autorización específica de SECOFIN y sólo que ta les divisas se apliquen por los terceros para liquidar importaciones comprendidas en el mercado controlado, así como los gastos asociados a las mismas.

En caso de que no se logre la cobranza de una exportación se aplicarán las siguientes disposiciones:

Fracción Octava del Diario Oficial del 20 de Diciembre de 1982:

- "a) Si la operación de exportación se encuentra protegida con poliza de seguro expedida por la COMESEC o con la garantía otorgada por el FOMEX, amparando el riesgo de falta de paga de los documentos de cobro, el exportador previo aviso por escrito que presente a la institución que registró el correspondiente -- compromiso de venta de divisas, en el sentido de -- que algunas de dichas entidades ha aceptado cubrir el riesgo correspondiente quedará relevado de la obligación de vender las divisas dentro de los plazos señalados conforme a las presente reglas; pero seguirá obligado a vender a dicha institución de -- crédito, aquellas divisas que recupere tan pronto -- como las reciba, al tipo de cambio controlado. Asimismo, la COMESEC y el FOMEX deberán vender al tipo de cambio controlado, a la mencionada institución de crédito, las divisas que logren recuperar -- como resultado de las gestiones de cobro que lleven a cabo con motivo del seguro o la garantía que se -- hayan otorgado.
- b) Si ocurre la pérdida total o parcial de la mercancía y la misma se encuentra asegurada en divisas, el exportador, previo aviso a la institución de crédito que registró el respectivo compromiso de venta -- de divisas, en el sentido de que la aseguradora ha aceptado cubrir el riesgo correspondiente, quedará relevado de la obligación de vender las divisas dentro del plazo determinado, pero quedará obligado a -- vender a la mencionada institución de crédito, al -- tipo de cambio controlado, las divisas que cobre -- con motivo del seguro, tan pronto como las reciba.

- c) En el caso de que el exportador no cuente con el seguro o garantías y que se compruebe fehacientemente que en definitiva no podrá lograrse la cobranza de alguna exportación por causas no imputables al exportador, previo dictamen favorable del Instituto Mexicano de Comercio Exterior (IMCE), la Secretaría de Comercio podrá ordenar la cancelación del respectivo compromiso de venta de divisas.

En caso de que baste conceder un plazo al importador extranjero para poder lograr la cobranza de alguna exportación, previo dictamen favorable del IMCE la Secretaría de Comercio podrá conceder un plazo especial al exportador para que efectúe la venta de divisas correspondientes, la cual se hará al tipo de cambio que para tal efecto dé a conocer el Banco de México, a través de las propias instituciones de crédito.

En estos casos el exportador deberá presentar a la institución que registró el respectivo compromiso de venta de divisas, la autorización de la Secretaría de Comercio, para que retroceda a cancelar o modificar el respectivo compromiso según corresponda.

En caso de que algún exportador no venda las divisas a la institución de crédito que haya registrado el respectivo compromiso de venta de divisas estando obligado a ello, dicha institución deberá informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la Secretaría de Comercio, y al Banco de México, a más tardar cinco días después de que venza el plazo dentro del cual el exportador este obligado a efectuar la venta.

Por lo que se refiere a los gastos asociados a las exportaciones, mismos que previa comprobación pueden ser deducidos de los compromisos de venta de divisas, estos fueron establecidos por la SECOFIN según acuerdo publicado en el Diario Oficial del 20 de enero de 1983 y aclarado en el Diario Oficial del 11 de marzo de 1983.-- Dicho acuerdo señala que el monto máximo de los gastos asociados a la exportación será:

Gastos directos, hasta el 12% del valor libre a bordo de la mercancía cuando esta se destine a países de Norteamérica y hasta el 15% del mismo valor cuando las mer

canfías se destinen a otras regiones.

Comisiones adicionales, hasta en un 5% del valor libre a bordo de las mercancías.

Gastos indirectos, tales como publicidad y otros, serán autorizados previo dictamen favorable del IMCE.

- B) Adeudos con proveedores en el extranjero.- Por lo que se refiere a los saldos a favor de proveedores del extranjero, existentes al 20 de Diciembre de 1982 y registrados por Secofin antes del 31 de enero de 1983, estos pueden liquidarse bajo distintos mecanismos, tales como:
- a) Esperar a que las disponibilidades del Banco de México le permitan vender las divisas al tipo de cambio controlado.
 - b) Participar en el programa que se refiere la publicación del Banco de México en los periódicos del 28 de febrero de 1983, que consiste en efectuar depósitos denominados en dls. al tipo de cambio controlado de venta, transferibles a los proveedores para su pago posterior en divisas, en un plazo no superior a 24 meses y que se devengarán intereses a la tasa Libor, la solicitud al respecto deberá presentarse ante la Institución de crédito en el registro de Secofin antes del 15 de julio de 1983.
 - c) Aplicar a estos pagos el 20% de las divisas generadas en exportaciones propias.
 - d) En el caso de exportadores, que cuenten con un programa de generación y uso de divisas autorizado por el Comité Técnico de control de cambios, podrán aplicar o transferir para pago a proveedores, las divisas por exportaciones adicionales a sus promedios, o de nuevos productos a nuevos mercados.

- e) Liquidar los saldos en cuestión, mediante la obtención de un crédito a largo plazo por parte de alguna entidad financiera del exterior, previa autorización del Banco de México y registrando el nuevo crédito en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- f) Participar en el programa para la cobertura de riesgos cambiarios, a través del FICORCA.
- g) Se trata de proveedores de algunos países de Centro y Sudamérica, existe la posibilidad de pagar a través de los convenios celebrados por el Banco de México, con los bancos centrales correspondientes, aplicándose el tipo de cambio controlado.
- h) Pago con pesos mexicanos al proveedor, al tipo de cambio controlado de venta o el tipo de cambio que acuerden las partes, dependiendo de si el pago se pactó en la República Mexicana o en el extranjero.

C) Pago de Principal e Intereses.- En relación con el pago de principal e intereses, todo el financiamiento de divisas que a partir del 20 de diciembre de 1982 que obtengan tanto -- las empresas públicas como las privadas, en operaciones pagaderas fuera del país, aplicarán el tipo de -- cambio controlado.

Las personas que reciban financiamientos en divisas, deberán vender las mismas a instituciones de crédito del país, al tipo de cambio controlado, excepto en aquellos casos, en donde se apliquen dichas divisas para liquidar financiamientos anteriores o para el pago de importaciones de los comprendidos en el mercado -- controlado de cambios, así como adeudos a favor de -- proveedores extranjeros, siempre que en este último -- caso se trate de adeudos a largo plazo y exista autorización del Banco de México.

En el decreto del 13 de diciembre de 1982 se aclara la prioridad que dará el Banco de México a la venta de divisas para el pago de intereses y accesorios sobre los financiamientos, así como para el pago de adeudos a -- proveedores de mercancías prioritarias, antes que a -- los pagos por amortizaciones de los créditos.

En relación con esto el Diario Oficial del 2 de marzo de 1983, publicó un acuerdo de la S.P.P. (Secretaría de Programación y Presupuesto) en el cual se autoriza la constitución del Fideicomiso para la Cobertura de riesgos cambiarios (FICORCA), en que las autoridades agruparán los distintos programas para el pago de la deuda externa a cargo de las entidades de la Administración Pública Federal y de las empresas establecidas en el - país, conforme a las reglas de operación que apruebe - su comité técnico.

Los principales aspectos del FICORCA son los siguientes:

- a) Las deudas que aceptará el programa serán aquellas existentes al 20 de diciembre de 1982 y que se reestructuren a plazos totales de entre 6 y 8 años, con periodos de gracia para el pago de principal de --- cuando menos 3 años. El principal adeudo podrá incluir intereses vencidos que se capitalicen en la - reestructuración. Para participar en el programa, deberá presentarse solicitud ante instituciones de -- crédito, a más tardar el 25 de octubre de 1983.
- b) El programa comprende cuatro sistemas de cobertura de riesgos cambiarios, los cuales están calculados - para que no impliquen subsidios a favor de los interesados, como sigue:

Sistema No.1.- Comprende el pago al contado de la cobertura sobre el principal de los adeudos. -

El precio de la cobertura por cada dólar, se fijará ---- mensualmente dependiendo de la fecha en que se contrate la cobertura, así como de los plazos totales y de gracia del adeudo. Este programa iniciación con precios de ----- \$75.00 por dólar para operaciones contratadas antes del 5 de mayo de 1983 y cuyo plazo total sea de 8 años, con 4 años de gracia.

El FICORCA recibirá de contado el precio de la cobertura y se obligará a entregar a los extranjeros los dlrs. objeto de la operación, mediante pagos trimestrales iguales, vencidos después del período de gracia.

Con este sistema, el deudor habrá transferido su obligación de pago al FICORCA, excepto por los intereses del a deudo, que deberá liquidar al tipo de cambio controlado en las fechas convenidas con el acreedor.

Según un análisis financiero desarrollado, el valor actual de los dólares bajo este sistema, es de alrededor - de \$150.00 pesos.

Sistema No.2- Este sistema es similar al anterior, pero bajo la consideración de que el deudor no cuenta con los recursos para adquirir de contado la cobertura, por lo que el FICORCA le otorgaría un crédito - en pesos, con intereses variables de mercado y el cual - sería liquidado bajo un régimen de pagos mensuales crecientes.

En el caso de que deudor deje de cubrir tres mensualidades sucesivas del crédito, se extinguirá la obligación - del FICORCA de entregar los dólares del principal al acreedor, liquidándose únicamente el valor de rescate de la operación.

Sistema No.3- Este sistema es similar al número 1, excepto que el precio de los dólares a adquirir de contado al FICORCA, sería el del tipo de --cambio controlado. Con dichos d^ls. se otorgaría un -crédito al FICORCA, a plazo de 8 años y con un período de gracia de 4 años, el cual devengaría intereses trimestrales a tasa a Libor, pagaderos en el extranjero.

Por lo tanto, el deudor cubre el equivalente al principal del adeudo, al adquirir los dólares al tipo de cambio controlado y únicamente queda expuesto a pagar el diferencial entre los intereses que se devenguen -por la deuda externa, menos los intereses que se de-venguen por el préstamo al FICORCA.

Según un análisis financiero desarrollado, el valor actual de los dólares bajo este sistema, es alrededor del correspondiente al tipo de cambio controlado vi-gente.

Sistema No.4- Este sistema tiene características similares al número 3, con la diferencia de que los fondos para adquirir los dólares al tipo de -cambio controlado, sean proporcionados por el FICORCA mediante el otorgamiento de un crédito en moneda na-cional, en los términos señalados para el sistema nú-mero 2.

- c) En el caso de deudas que aún estén en proceso de reestructuración, se establece la posibilidad de efectuar depósitos calculados a tipo de cambio controlado de -venta, con plazo de transición hasta el 25 de octubre de 1983, fecha en que se aplicarían al contrato de cobertura que se celebre, salvo que no se logre la reestructuración del adeudo con la entidad financiera o -

proveedor acreedores. En este último caso, los depósitos se devolverán y se considerarán como definitivos los intereses que mensualmente habría estado pagando el FICORCA, calculados en moneda nacional a tasas de mercado.

- d) Se establece la posibilidad de participar en dos o -- más sistemas respecto de un mismo adeudo.
- e) Por la intervención del FICORCA, se establece una comisión del 0.01% (uno al diezmillar), sobre el precio de los dólares que se adquieran, y, en su caso, sobre el importe de los pagos por principal e intereses de los créditos que se reciban del propio FICORCA.

Por lo que se refiere a la deuda vencida que no pueda llevarse a largo plazo o liquidarse con las divisas - provenientes de otro crédito, ésta tiene las siguientes alternativas de pago, suponiendo que el deudor -- cuente con los recursos necesarios:

- Invertir los fondos y esperar a que las disponibilidades del Banco de México le permitan otorgar divisas con ése objeto, al tipo de cambio controlado.
- Pagar con pesos mexicanos a la entidad acreedora, - al tipo de cambio que acuerden las partes, salvo -- que se hubiera pactado el pago en la República Mexicana, en que el tipo de cambio aplicable sería el - controlado de venta.

Respecto al registro de la deuda externa ante la Se-- cretaría de Hacienda y Crédito Público, es importante comentar que en el Diario Oficial del 24 de marzo de 1983, se publicaron las Reglas Complementarias de Control de Cambios Aplicables al Registro de Créditos en Divisas a cargo de Empresas Privadas establecidas en el país y a favor de Entidades Financieras del Exte-- rior, mismas que entre otros aspectos establecen lo - siguiente:

- a) Se fija el 30 de abril de 1983 como fecha límite para inscribir los adeudos por créditos contrata dos con anterioridad al 20 de diciembre de 1982.
 - b) Se indica la documentación que deberá adjuntarse a la solicitud de registro tales como contratos, evidencias del correcto destino de las divisas - provenientes de créditos nuevos, confirmaciones de los acreditantes, etc.
 - c) Se establece un plazo de 15 días hábiles para la tramitación de la constancia actualizada del registro, a partir de la fecha de vencimiento y re novación de cada crédito.
 - d) En la constancia de registro del crédito, se deducirá de los intereses al Impuesto Sobre la Ren ta que deberá retenerse, por lo que no se otorga rán divisas respecto del mismo, salvo autoriza-- ción expresa de la Secretaría de Hacienda y Cré-- dito Público.
 - e) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá requerir información adicional en cualquier tiempo, así como resolver las dudas y los casos no previstos en las Reglas Comentadas.
- D) Importaciones.- La adquisición de divisas al tipo de - cambio controlado, para la liquidación de las importaciones, los gastos que se originen de es ta y los créditos que en su caso otorguen los proveedo res, se obtendrán siempre y cuando dichas importacio-- nes se encuentren en las determinadas por la SECOFIN, - todas las demás deberán ser liquidadas con divisas ad-- quiridas en el mercado libre.

En el Diario Oficial del 20 de diciembre de 1982, se establece un acuerdo en donde se identifican por medio de -- fracciones arancelarias de la tarifa del impuesto general de importación, todas las mercancías cuya importación que da comprendida en el mercado controlado, incluyendo la -- que se realice en las zonas libres del país, siempre y -- cuando la SECOFIN haya expedido el permiso correspondiente

Posteriormente se publicaron algunas correcciones en el - Diario Oficial del 4 de febrero de 1983 en donde también se indica las mercancías que pueden importarse sin permiso previo, siempre y cuando cumplan con requisitos, tales como:

- a) Que el valor de la mercancía a importar no exceda de - 1,500 dólares, por cada operación.
- b) Que tampoco exceda de 3,000 dólares por cada mes.
- c) Que se trate de insumos adquiridos directamente para u so de industriales o prestadores de servicios.
- d) Que se paguen en el mercado libre.

El Diario Oficial del 31 de diciembre de 1982 en las reglas complementarias, establece el procedimiento que debe rá seguirse para efectuar importaciones de las comprendidas en el mercado controlado.

Los permisos de importación expedidos por la Secofin, deberán señalar claramente el derecho que están otorgando - al titular de la adquisición de divisas al tipo de cambio controlado por conducto de instituciones de crédito del - país, siempre y cuando figure la siguiente leyenda :

"Este permiso otorga derecho a su titular para adquirir - divisas al tipo de cambio controlado, para pagar las mercancías a que el mismo se refiere".

Cuando los permisos no incluyan tal indicación las divisas deberán adquirirse en el mercado libre.

Dichos permisos serán emitidos en pesos, dando derecho a la cantidad equivalente en divisas a tipo de cambio de la fecha de su expedición.

El procedimiento para obtener los permisos de importación con derecho a adquirir al tipo de cambio controlado para la compra en éstas será el siguiente:

Una vez obtenido el permiso de importación con la leyenda antes mencionada, presentarán el original a la institución de crédito de su elección, la que iniciará el trámite para otorgar las divisas al tipo de cambio controlado hasta en tanto el importador compruebe que cuenta con los medios suficientes para liquidar el valor de las divisas al tipo de cambio controlado, vigente a la fecha de pago.

El pago de las divisas se hará cuando la institución de crédito haya cumplido los trámites a su cargo y siempre y cuando haya recibido notificación de que la mercancía ha sido enviada a territorio nacional, o una vez cumplidos los plazos de pago convenidos con el proveedor.

Para importación de bienes de capital y de mercancías para las cuales se requiera el pago por anticipado de determinada cantidad de divisas, el interesado, al formular su solicitud de importación, deberá señalar dicha cantidad, la fecha de importación de las mercancías y el calendario de pagos correspondiente, los que previo a su análisis, se indicarán en el permiso que, en su caso, expida la Secofin.

Todos los pagos de divisas por importación que hagan las instituciones de crédito, serán mediante transferencias a alguna institución de crédito del extranjero.

El importador deberá entregar a la Institución Bancaria, una copia certificada del pedimento de importación respectivo, dentro de un plazo máximo de 30 --- días hábiles contados a partir de la internación de la mercancía.

Para obtener los subsecuentes permisos y amortizaciones para la adquisición de divisas al tipo de cambio controlado, el interesado deberá comprobar ante la - Secofin, haber efectuado las importaciones para las que obtuvo los anteriores permisos, así como que los bienes importados son de naturaleza, calidad, volúmen y valor señalados en el permiso de importación - que se destinaron al fin para el cual se autorizó la misma.

También incluye las diversas disposiciones que dan - derecho a los exportadores, para efectuar importaciones de insumos, aún cuando no se encuentren en la -- lista de mercancías con derecho a divisas controla-- das.

Por otra parte, cabe recordar que los exportadores - tienen diversas alternativas para aplicar las divi-- sas que generan, incluyendo la posibilidad de transferirlas a importadores con derecho a divisas contro ladas, según se comentó en el análisis de las reglas aplicables a las operaciones de exportación.

Por lo que se refiere a los gastos asociados con importaciones, según el acuerdo de Secofin, publicado en el Diario Oficial del 20 de enero de 1983 y corregido en el Diario Oficial del 11 de marzo de 1983; - podrán liquidarse con las divisas controladas cuando se generen de dichas importaciones. El límite para éstos gastos, que se detallan en el acuerdo, son de hasta el 6% del valor, libre a bordo de la mercancía cuando provenga de Norteamérica, o hasta el 8% de dicho valor cuando provenga de otras partes.

Por último cabe mencionar que el uso indebido de las autorizaciones para adquirir divisas al tipo de cambio controlado, dará lugar a la imposición de las - sanciones que correspondan en los términos previstos en el artículo 23 bis de la Ley Orgánica del Banco - de México.

E) Adeudos en Moneda Extranjera pagaderos en México. - -

El decreto especifica que las obligaciones contraídas en moneda extranjera, pero pagaderas en México, independientemente de donde se hayan contratado, - deberán liquidarse en pesos a los siguientes tipos de cambio:

- a) Operaciones concertadas a partir del 20 de diciembre de 1982, al tipo de cambio controlado, vigente en la fecha de pago.
- b) Operaciones concertadas con anterioridad al 20 de diciembre de 1982, al tipo de cambio especial (también controlado), fijado por el Banco de México. -

El tipo de cambio especial, aplicable entre otras cosas al pago de los depósitos de dólares en Banco de México (mexdólares) se fijó en \$70.00 por dólar, según una disposición publicada el 20 de diciembre de 1982.

II. Mercado Libre.- En el mercado libre, quedarán comprendidas todas las transacciones con divisas en el mercado controlado. Por lo tanto, la compra/venta se realizará a los tipos de cambio que convengan las partes contratantes. Estas comprenden entre otras, operaciones de capital e inversiones de cualquier clase, pago de dividendos, honorarios por asistencia técnica y regalías, todas aquellas importaciones no designadas por la Secofin como sujetas al mercado controlado y los gastos de viaje de cualquier índole. Asimismo, no habrá restricciones en la compra/venta, posesión y transferencia de la moneda extranjera en el mercado libre.

Por otra parte, como mencionamos anteriormente, las -- personas que cuenten con permisos de importación vigentes donde no se señale expresamente que tienen derecho a divisas a tipo de cambio controlado, deberán efectuar la correspondiente adquisición de divisas para realizar tales importaciones en el mercado libre.

Asimismo, utilizarán el tipo de cambio libre las empresas residentes en las franjas fronterizas y zonas libres del país, titulares de cuentas de depósito en dólares, abiertas con posterioridad al 1o. de septiembre de 1982.

En adición a lo anterior, también se aplicará el tipo de cambio libre por las actividades de transportación de personas o bienes hacia o desde el extranjero, así como a pagos de tarjetas de crédito por erogaciones efectuadas en el extranjero.

Aspectos Fiscales de las Fluctuaciones Cambiarias.

Antes de aclarar cuales son las disposiciones fiscales vigentes para el año de 1983, trataremos de hacer mención de las principales resoluciones para fines fiscales dadas en los decretos durante el año de 1982, de ésta manera podremos reconocer cuales fueron los tipos de cambio aplicables y por medio de ésto hacer un adecuado cálculo de los principales impuestos.

Antecedentes

Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, el cual establecía para 1982: "Que se debía convertir moneda extranjera a pesos mexicanos o viceversa conforme a las equivalencias que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante acuerdos que entrarán en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación y que regirán durante el término que se establezca en los mismos acuerdos, los cuales podrán ser modificados en cualquier tiempo por la propia Secretaría cuando sea necesario en virtud de las situaciones prevalecientes en el mercado de cambios". "Las cantidades que deban recaudarse en el extranjero, se cubrirán en moneda del país en que se haga la recaudación, convirtiéndose la moneda extranjera a mexicana, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior".

De lo anterior se desprende que para hacer el pago de impuestos o hacer deducible una pérdida por cambio de moneda extranjera, se hará a los tipos de cambios oficiales ya fijados.

Cabe mencionar que éste artículo funcionó hasta el mes de julio de 1982, debido a que no tenían los tipos de cambio publicados diferencias significativas. Sin embargo para el mes de agosto de 1982 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sólo fijó una vez los tipos de cambio para efectos fiscales (Diario Oficial del 30 de julio de 1982) a razón de 49.36 por un dólar, mientras que del 5 al 31 de ese mes funcionó un sistema de doble paridad, con una preferencial deslizable a partir de 49.13 y un libre que fluctuó entre 77 y 110 por cada dólar, situación que pudiera originar algunos problemas para el cálculo del pago de impuestos.

La circular del 7 de septiembre de 1982 fijó el tipo de cambio para fines fiscales de \$50.00 para operaciones de tipo de cambio preferencial y de \$70.00 para operaciones al tipo de cambio ordinario, derogando a las otras circulares.

El 30 de noviembre de 1982 se expide otra circular que señala lo siguiente:

Diario Oficial del martes 30 de noviembre de 1982.
Resolución que adiciona a la que establece Reglas Generales y otras disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1982.

"Para la deducción de la pérdida por fluctuación de la moneda:

Regla 31-A: Los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta que tengan adeudos en moneda extranjera con residentes en el extranjero, para efectos de la deducción de la pérdida cambiaria a que se refieren los artículos 17 último párrafo y 22 fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podrán efectuarla en el ejercicio en que sean exigibles, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- I. Que el equivalente en moneda nacional al monto de las obligaciones contraídas en moneda extranjera se entregue a Banco de México o a Institución de Crédito que actúe por su cuenta y orden al tipo de cambio que se trate, según lo dispuesto por el Decreto que establece el Control Generalizado de Cambios del 10. de septiembre de 1982 y cumpliendo con los requisitos y las condiciones a que se refieren las Reglas Generales para el Control de Cambios del 14 de septiembre de 1982 y demás aplicables.

De la misma manera se procederá respecto de los intereses o incrementos por cambio de paridad que resulten una vez recibida la moneda nacional por el Banco de México o la Institución de Crédito que actúe por su cuenta y orden y en tanto estos entregan la moneda extranjera al acreedor.

II. Que se celebre contrato de novación en los términos de los artículos 2213 y 2214 del Código Civil aplicables para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, o que se redocumenten las obligaciones; con el objeto de ampliar el plazo o diferir el pago que inicialmente se hubiere convenido.

La pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos, razón por la cual no podrá deducirse en el ejercicio en que se sufra cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales.

Los contribuyentes que se encuentren en los supuestos señalados, invariablemente estarán obligados a enterar ante las autoridades fiscales una cantidad equivalente a la que debieron haber retenido en la fecha de exigibilidad de la obligación, en los términos del cuarto párrafo del artículo 144 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De los párrafos transcritos, es importante destacar que del 1o. de enero al 30 de noviembre la pérdida cambiaria era sólo deducible si se paga el adeudo y el contribuyente ignoraba que podría deducirla si redocumentaba el crédito, como ya se mencionó en ésta circular.

El 13 de diciembre de 1982, se decreta una nueva circular, que abroga a las anteriores y cuya vigencia inicia como ya mencionamos anteriormente.

El 20 de diciembre de 1982 entra en vigor un nuevo control de cambios y en el Diario Oficial del mismo día se publicó una última circular basada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, señalando que a partir de esa fecha y hasta nuevo aviso el tipo de cambio a regir para efectos fiscales, será el tipo de cambio de venta que para cada día señala el Banco de México, mediante publicaciones en el diario oficial. Asimismo en dicha circular se publicó una tabla

de equivalencias de otras monedas en relación con el dólar, indicando que la misma sería aplicable como paso intermedio para convertir tales monedas a pesos mexicanos.

Disposiciones fiscales en materia de control de cambios para el año de 1983.

1.- Código Fiscal. El 1o. de enero de 1983 entró en vigor un nuevo código fiscal que ya mencionamos en el capítulo anterior. Este nuevo código marca en su artículo 20 las nuevas disposiciones en materia de moneda extranjera y que establece lo siguiente:

- a) Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento del impuesto o de cantidades equivalentes a estos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que rija a la fecha en que se causó el impuesto que se traslada o en su defecto en el momento de pago.
- b) Para pagar, las contribuciones y sus accesorios se -- considerará el tipo de cambio que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante acuerdos que -- entrarán en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.
- c) Se aceptará como medios de pago, los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios, los cheques personales no certificados únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el reglamento de este código.
- d) Los pagos que haga el deudor se aplicarán, antes que al adeudo principiapl, a los accesorios en el siguiente orden:
 - I. Gastos de ejecución.
 - II. Recargos, multas y la indemnización.

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos señalados en las dos fracciones anteriores, el orden señalado en las mismas - no será aplicable respecto del concepto impugnado.

En lo referente a lo señalado en el inciso a) que es el primer párrafo del artículo 20, llegamos a lo siguiente:

- 1) En este inciso la ley, otorga al contribuyente la posibilidad de que haga el pago de sus contribuciones y accesorios en la moneda de que se trate y da la posibilidad que acredite el impuesto si es que esta -- permitido por las disposiciones fiscales, al tipo de cambio que esté vigente en el momento de pago o en - el momento en que se causó el impuesto. Al referir-- nos al tipo de cambio vigente, este puede ser a tipo de cambio controlado o tipo de cambio fijado en el - mercado libre.
- 2) También en este párrafo se señala que si se tienen - que pagar contribuciones en México por operaciones - en moneda extranjera estas se calcularán en moneda - nacional.

Del segundo párrafo se desprende que la conversión a pesos mexicanos de los valores de prestaciones, bienes o actos que sean motivos de impuestos, deben efectuarse utilizando - los tipos de cambio que publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales fiscalmente se consideran como oficiales.

Cabe señalar que en lo referente al cuarto párrafo de - este artículo, los pagos que se realicen deberán aplicarse - primero para el pago de los intereses y después al principal esto es como consecuencia a la escasez de divisas que sufre el país.

2.- Impuesto Sobre la Renta. Los problemas a resolver, para aquellas empresas que realizaron o realizan operaciones en moneda extranjera, es la fecha en que puede deducirse la pérdida cambiaria y la cuantificación de la deducción correspondiente. Para ello señalaremos las reglas para este tipo de operaciones que se encuentran en los artículos 17, último párrafo, 26 y 58 fracción I y 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Registro de operaciones en moneda extranjera.

El artículo 58, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala: "Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el reglamento de esta Ley y efectuar los registros de los mismos. Cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, deberán registrarse al tipo de cambio oficial vigente en la fecha en que se concierten".

Al respecto, cabe mencionar que cuando una empresa realiza operaciones en moneda extranjera, es indispensable que los registre en contabilidad y esto se hará al tipo de cambio oficial vigente en la fecha en que se celebren. Haciendo los ajustes pertinentes en caso de pérdida o utilidad por fluctuaciones cambiarias.

Por otra parte, el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala: "Que los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes: Llevarán los libros de contabilidad y registros que correspondan al establecimiento en el extranjero, en los términos que señale esta Ley y su reglamento;

- a) En idioma español o en el oficial del país donde se encuentran dichos establecimientos
- b) Registrando las operaciones en moneda nacional o en la moneda de curso legal en el país donde se encuentren dichos establecimientos. Si se registra en moneda distinta de la nacional, la conversión podrá hacerse a elección del contribuyente, por cada operación o conforme al tipo oficial de cambio que tenga

la moneda extranjera en México al último día de cada mes de calendario.

En lo referente a lo anterior se dispone que deberán hacerse las conversiones a moneda nacional pertinentes con fines de consolidar las operaciones del o -- los establecimientos en el extranjero, con los de la matriz residentes en el país."

Utilidades por fluctuaciones cambiarias.

Artículo 17 última fracción: "Los contribuyentes que -- tengan deudas o crédito en moneda extranjera, acumula-- rán la utilidad que en su caso resulte de la fluctua-- ción de dichas monedas, al cumplirse aquellos o satisfa-- cerse estos, en el ejercicio en que esto ocurra".

Este artículo se refiere a la acumulación de utilidades obtenidas por fluctuaciones cambiarias. Los cambios en la mo neda se determinarán de la diferencia que exista del tipo de cambio controlado al momento del cobro, menos el tipo de cam bio controlado a la fecha en que se haya facturado la expor tación, también se marca en la Ley las limitaciones que un - planeador fiscal deberá tomar en cuenta al realizar este ti po de operaciones, no permitiéndose:

- a) Diferir la utilidad cambiaria resultante en el caso de liquidación anticipada de las operaciones, hasta la fecha en que originalmente hubiera sido pactada.
- b) Considerar acumulable la utilidad cambiaria por par tes iguales, en cuatro ejercicios, a partir de aquel en que se obtuvo.

No obstante lo anterior, en el caso de que los plazos - originalmente pactados se ampliaran, incluso por redocumen tación de la cuenta por cobrar, la utilidad cambiaria se reali zaría fiscalmente hasta el momento de la liquidación final - de la misma.

Pérdidas por fluctuaciones cambiarias.

Referente a esto la Ley señala el momento en que deben deducirse las pérdidas marcándolo en su artículo 26:

"Los contribuyentes que tengan deudas o créditos en moneda extranjera, deducirán las pérdidas, que en su caso resulten de las fluctuaciones de dichas monedas en el ejercicio conforme se vayan pagando las deudas o cobrando los créditos.

La pérdida podrá deducirse a elección del contribuyente, en el ejercicio en que ocurra o por partes iguales en cuatro ejercicios, a partir de aquél en que se sufrió.

La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales. En este caso la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos".

De lo anterior se desprende que el momento que se van a hacer deducibles las pérdidas es conforme se vayan pagando las deudas o cobrando los créditos, analizando esto, pensamos que no es un beneficio para las empresas, debido a que aunque se conozca que se va a tener una pérdida por fluctuaciones en la moneda, no se puede deducir fiscalmente sino hasta el momento de su pago.

En adición a lo anterior y como ya se había mencionado, el Diario Oficial del 30 de noviembre de 1982 en su regla 31A autorizará la deducibilidad de la pérdida cambiaria si se entrega al Banco de México el equivalente de las obligaciones contraídas en moneda extranjera y en el momento en que se hagan exigibles los créditos o se reestructuren estos.

Al realizar una planeación fiscal es importante conocer - estos beneficios que otorga la Ley, debido a que si sólo nos - basáramos en el artículo 26 del Impuesto Sobre la Renta no se haría deducible la pérdida sino hasta el momento de su pago, ocasionando errores por desconocimiento de la Ley o por falta de previsión en los resultados de la empresa.

Por otra parte en el segundo párrafo del artículo 26 se ha ce mención del tiempo en el cual puede hacerse deducibles la - pérdida cambiaria y se establece que el contribuyente puede a - mortizarla contra utilidades futuras durante los cuatro ejerci - cios subsecuentes a la pérdida cambiaria realizada. También en esto se debe poner especial cuidado al tiempo en que se amorti - zará la pérdida, porque en la situación actual del país es di - fícil asegurar las utilidades que obrendrá la empresa y en al - gunos casos será mejor amortizarla en el primer año y no per - der este derecho que da la Ley.

En relación al último párrafo de el artículo 26 del Im - puesto Sobre la Renta, la pérdida no podrá deducirse aún cuan - do exista pago del pasivo, cuando resulte con motivo del cum - plimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a de - terminado plazo o cuando por cualquier medio se reduzca éste - o se aumente el monto de los pagos parciales. En este caso la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que de - bió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente -- convenidos.

El fundamento legal para poder deducir las pérdidas en mo - neda extranjera se encuentra en el artículo 22, fracción VI, - que establece:

"Que las operaciones en moneda extranjera que originen -- una pérdida podrán considerarse como una deducción autori - zada por la Ley".

Registro de transacciones en moneda extranjera.**Circular No. 19**

Con base para expresar criterios referentes a la manifestación, tratamiento contable y presentación de los eventos mencionados en los estados financieros, con el propósito de que éstos últimos satisfagan en la mejor forma posible, las necesidades de sus usuarios, precisamente en las circunstancias actuales -- del país, la comisión de principios de contabilidad del I.M.C.P. publicó en la revista de Contaduría Pública del mes de febrero de 1983 la circular No.19, que trata el tema de la reglamentación contable en materia de transacciones en moneda extranjera, y algunos comentarios relativos a la relación de esta con el boletín B-5 (registro de transacciones en moneda extranjera) vigente desde 1973.

En lo referente al boletín B-5 al ser expedido con carácter de normativo, sus disposiciones específicas no pueden derogarse a través de la presente circular, pero en virtud de que el mismo boletín se promulgó en una época en la que prevalecían circunstancias diferentes a las actuales, se consideran válidas las recomendaciones técnicas para resolver la problemática actual derivada de las transacciones en moneda extranjera que se emiten a través de dicha circular. Por lo tanto, ambas disposiciones deben interpretarse en forma armónica, como a continuación se señala:

En materia del registro contable de las operaciones en moneda extranjera, el boletín B-5 establece:

"Al adquirir obligaciones y derechos en monedas extranjeras, la transacción debe mantenerse al tipo de cambio oficial en ese momento. Al cierre del período contable de la entidad o cuando la obligación o el derecho sean liquidados, la transacción debe contabilizarse al tipo de cambio oficial vigente a la fecha de cierre o de la liquidación de la misma, según el caso. La diferencia que exista con el registro inicial, se aplicará directamente a resultados".

Al respecto la circular No.19, establece que la cuantificación de las transacciones en moneda extranjera y de los eventos económicos relativos, deberá efectuarse aplicando los tipos de cambio controlado, especial o libre que correspondan, de conformidad con el decreto de control de cambios y las reglas o disposiciones expedidas con base a dicho decreto.

El propósito de esta circular es aclarar que quedan sin efecto las recomendaciones contenidas en las circulares 1, 2, 4 y 14 particularmente, cuando se opongan a las de la presente circular y emitir criterios que orienten particularmente en los siguientes aspectos:

- a) Tipo de cambio aplicable para cuantificar en moneda nacional las transacciones y eventos.
- b) Tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias.
- c) Aspectos relacionados que deben relevarse en los estados financieros .

Es conveniente aclarar que en este último punto, la circular no pretende afrontar el problema de la inflación, en los estados financieros, al respecto debe recordarse que se tomará en cuenta el boletín B-7 (revaluación de los efectos de inflación en la información financiera) o el B-10 que entrará en vigor en enero de 1984.

- A) Tipos de cambio aplicables.- La circular incluye una síntesis de los principales casos generales de transacciones en moneda extranjera, con la indicación del tipo de cambio aplicable.

Pasivos en moneda extranjera

Menciona que los pasivos en moneda extranjera deberán quedar registrados al tipo de cambio controlado, especial o libre según proceda, así como el caso de pasivos a los que les corresponda el tipo de cambio controlado, pero que la entidad -- tenga planeado liquidarlo adquiriendo divisas en el mercado libre, el tipo de cambio aplicable será el del mercado libre.

Para la conversión a moneda nacional de pesos contraídos en moneda extranjera que contempla el decreto de control de -- cambios presenta el siguiente cuadro:

PASIVOS CONTRAIDOS A PARTIR DEL 20 DE DICIEMBRE DE 1982.	TIPO DE CAMBIO APLICABLE.
A Para ser cumplidos en la Repú u blica Mexicana, en moneda nacional.	Controlado (salvo ex-- cepciones expresas).
B Para ser cumplidos fuera de - la República Mexicana, en mo- neda extranjera.	Controlado*
C Para ser cumplidos en la Repú u blica Mexicana, en moneda na- cional.	Especial
PASIVOS CONTRAIDOS ANTES DEL 20- DE DICIEMBRE DE 1982.	
D Para ser cumplidos fuera de - la República Mexicana, en mo- neda extranjera.	Controlado*

* En estos casos puede proceder la aplicación del tipo de cambio del mercado libre, si no se han cumplido los requisitos -- contemplados en el Decreto, o si la entidad tiene la intención de adquirir las divisas en el mercado libre

También se indica que en el caso de las entidades que dentro del Sistema de Cobertura de Riesgo Cambiario, convengan con el Banco de México la garantía de obtención de divisas a un tipo de cambio específico para el pago de sus pasivos en moneda extranjera, podrán hacer la valuación de sus pasivos, aplicando el tipo de cambio convenido.

Activos monetarios en moneda extranjera

Los activos monetarios en moneda extranjera de la entidad, tales como: efectivo, cuentas por cobrar e inversiones convertibles en moneda extranjera se cuantificaron al tipo de cambio libre, especial o controlado vigente al cierre del ejercicio según proceda el acuerdo con el decreto de control de cambios.

En términos generales se considera que procede la aplicación del tipo de cambio controlado cuando los activos monetarios estén sujetos al compromiso de venta de divisas a instituciones de crédito del país por parte de la entidad propietaria de los mismos. En caso de que no exista dicho compromiso, la cuantificación se hará aplicando el tipo de cambio del mercado libre.

En caso de que los activos monetarios estén destinados específicamente al pago de pasivos en moneda extranjera, su cuantificación debe ser congruente con la de los pasivos.

Las inversiones denominadas en moneda extranjera en instituciones de crédito del país (mex-dólares) deberán cuantificarse al tipo de cambio especial.

Adquisición de bienes o servicios de procedencia extranjera.

Dentro de este supuesto se pueden encontrar inventarios, activos fijos, así como el pago de servicios e intereses contratados en moneda extranjera.

La cuantificación de estas transacciones debe efectuarse aplicando el tipo de cambio controlado o libre, de acuerdo -- con el mercado de divisas en que se realicen.

Tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias.

Las fluctuaciones cambiarias son las diferencias netas -- resultantes de los distintos tipos de cambio aplicados al con-- certar las transacciones en moneda extranjera, al liquidar -- las mismas y/o al expresar en moneda nacional al cierre del e-- jercicio, los activos monetarios y pasivos en moneda extranje-- ra.

Se estima que como consecuencia de las devaluaciones mo-- netarias ocurridas durante 1982 y del hecho de que la genera-- lidad de las empresas están endeudadas en moneda extranjera, -- las fluctuaciones cambiarias serán de naturaleza adversa y al -- canzarán magnitudes sin precedente en la generalidad de las -- entidades.

Alternativas contempladas.

Dentro de las diferentes alternativas que hasta ahora se han considerado válidas para el tratamiento contable de las -- fluctuaciones cambiarias, esta comisión consideró las siguien-- tes:

- A) Aplicación total a los resultados del ejercicio.- Esta alternati
va está contemplada en el boletín B-5. Se considera que -
su adopción se justifica únicamente en los casos de esta-
dos financieros formulados rigurosamente sobre la base --
del costo histórico, cuya información resulta adecuada há
sicamente en entornos económicos con tasas de inflación -
moderadas (de un dígito). En tal virtud, esta comisión --
considera que en las circunstancias actuales de nuestro -
entorno económico la información de los estados finanie-
ros preparados sobre la base del costo histórico no satis-
face adecuadamente las necesidades de los usuarios y por
consiguiente, la alternativa de aplicar totalmente las --
fluctuaciones cambiarias a los resultados del ejercicio -
es improcedente.
- B) Considerar las fluctuaciones cambiarias como parte del --
costo integran de financiamiento, en el cual se involu---
cran simultáneamente los intereses y el resultado por po-
sición monetaria.
El concepto de costo integral de financiamiento se inclu-
ye como parte del boletín B-10 reconocimiento de los Efecu
tos de la Inflación en la Información Financiera; dado --
que este boletín se encuentra en proceso de auscultación,
la comisión considera que no sería apropiada la adopción -
anticipada y aislada de tal concepto, sobre el cual no se
ha recibido una opinión representativa de los emisores, re
visores y usuarios de la información financiera.
- C) Considerar que las fluctuaciones cambiarias constituyen u
na alteración del costo de los activos no monetarios en -
la medida en que tales activos sean identificables con --
los pasivos en moneda extranjera y hasta el límite del va
lor neto actualizado de los activos no monetarios.

Esta alternativa está igualmente contemplada en el boletín B-5. Para su aplicación, en dicho boletín se establecen ciertos requisitos cuya justificación no ha podido ser plenamente demostrada (identificación física y documental de pasivos con activos, y que los activos hayan sido adquiridos durante el último año).

Alternativa que se recomienda

Esta comisión considera que en las circunstancias actuales, la alternativa C es la más adecuada para el tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias. Considera asimismo que la identificación de los pasivos en moneda extranjera con los activos no monetarios puede realizarse en forma específica y/o global mediante la metodología que se describe posteriormente.

De acuerdo con este criterio, las fluctuaciones cambiarias serán aplicables a los activos no monetarios y/o a los resultados del ejercicio por los conceptos y montos siguientes:

-Monto aplicable a activos no monetarios: Porción (o --totalidad)de las fluctuaciones cambiarias que se derivan de pasivos en moneda extranjera (sin incluir intereses) destinados o invertidos en activos no moneta---rios. El límite de aplicación es el valor neto actualizado de los activos (determinado conforme al boletín -B-7).

-Monto aplicable a resultados: Porción (o totalidad) de las fluctuaciones cambiarias que se deriven de pasivos en moneda extranjera (sin incluir intereses) invertidos en activos monetarios en pesos. Porción de fluctuaciones cambiarias que no sea aplicable a activos no monetarios por exceder de su valor neto actualizado.

Fluctuaciones cambiarias provenientes de intereses y/o servicios devengados por pagar en moneda extranjera, que deben considerarse como un complemento al costo de tales conceptos.

Metodología de Identificación.

La identificación de los pasivos en moneda extranjera -- con los activos no monetarios, que sirva de base para determinar la proporción de las fluctuaciones cambiarias que son aplicables a dichos activos, puede efectuarse en forma específica y/o global. En consecuencia, es válida la aplicación de una metodología que vaya de lo específico (para aquella parte de las fluctuaciones cambiarias cuya identificación sea prácticamente factible en esta forma) a lo global (para la porción de fluctuaciones que no haya sido identificada específicamente).

Identificación específica.

Tiene la finalidad de analizar el destino específico que la entidad haya dado a los financiamientos en moneda extranjera de los que se deriven las fluctuaciones cambiarias cuya aplicación se pretende determinar. Como resultado de este análisis se podrá precisar la porción de las fluctuaciones cambiarias que corresponda aplicar, a activos no monetarios y la porción que constituye propiamente una pérdida cambiaria, y debe cargarse a los resultados.

Este proceso de identificación incluye desde luego el análisis de los pasivos en moneda extranjera pendientes de liquidar al cierre del ejercicio, pero también debe abarcar los pasivos en moneda extranjera liquidados durante el ejercicio a un tipo de cambio diferente al de su registro, y que por consiguiente hayan dado origen a una fluctuación cambiaria.

Dentro de este proceso de identificación, puede darse el caso de que las existencias de inventarios de procedencia extranjera identificadas -con un pasivo que se redenomina -- sean menores a causa de haberse vendido una parte (o incluso la totalidad) de las mismas, convirtiéndose en activos monetarios en moneda nacional, situación en la que la fluctuación cambiaria correspondiente debe aplicarse a los resultados.

La identificación específica produce, en general, una mejor evidencia del destino de los financiamientos; sin embargo, en muchos casos, su aplicación es muy compleja o laboriosa por lo que esta comisión considera que en tales casos puede utilizarse válidamente un método de identificación global.

Identificación Global.

El método de identificación global que se propone para este efecto está basado en la posición financiera de la entidad al cierre del ejercicio, analizada con el propósito específico de determinar su posición cambiaria. Para tal efecto se procederá en la forma siguiente:

Se tomará como base el estado de situación financiera de la entidad al cierre del ejercicio. La cuenta que registre las fluctuaciones cambiarias (pendientes de aplicar) se clasificará dentro del capital contable.

Los conceptos integrantes del estado de situación financiera se clasificarán en tres grupos (monetarios en moneda nacional, monetarios en moneda extranjera y no monetarios) para determinar tres "sub"posiciones integrantes de la posición financiera de la entidad, como sigue:

Posición monetaria en moneda nacional: Que se determinará por la suma de activos monetarios en moneda nacional menos la suma de pasivos monetarios en la misma moneda.

Posición monetaria en moneda extranjera: que se determinaría por la suma de activos monetarios en moneda extranjera menos la suma de pasivos en la misma moneda (obviamente) tanto los activos como los pasivos se tomarán ya expresados en moneda nacional).

Posición no monetaria: que se determinará por la suma de activos no monetarios menos el capital contable.

Cada una de las posiciones anteriores puede resultar activa (deudora) o pasiva (acreedora).

Con base en la información anterior se tendrán los elementos necesarios para determinar la aplicación que -sujeta a la limitación que se señala posteriormente- debe darse a las fluctuaciones cambiarias . Al respecto pueden presentarse básicamente las situaciones siguientes:

- A) Que se tenga posición monetaria pasiva en moneda extranjera, posición monetaria activa en moneda nacional y posición activa no monetaria activa.

En este caso, la proporción que represente la posición no monetaria en relación con la posición monetaria en moneda extranjera representará precisamente la proporción de fluctuaciones cambiarias aplicable a los activos no monetarios y, por diferencia, la proporción que debe cargarse a resultados.

- B) Que se tenga posición monetaria pasiva en moneda extranjera, posición monetaria pasiva en moneda nacional y posición no monetaria activa. En este caso, la totalidad del pasivo en moneda extranjera estaría cubierto por los activos no monetarios y por consiguiente, la totalidad de las fluctuaciones cambiarias serían aplicables a dichos activos.

- C) Posición monetaria pasiva en moneda extranjera, posición monetaria activa en moneda nacional y posición no monetaria pasiva. En este caso la totalidad del pasivo en moneda extranjera estaría invertido en activos monetarios en moneda nacional (la que se devaluó) y por consiguiente la totalidad de las fluctuaciones cambiarias se cargarían a resultados.

- D) Que se tenga posición monetaria activa en moneda extranjera. En este caso (poco probable), independientemente de la situación de las otras dos posiciones, se tendría ganancia cambiaria que debe reconocerse en los resultados del ejercicio.

Advertencia.

Es conveniente tener presente que este método global es válido básicamente para determinar la aplicación de las fluctuaciones cambiarias provenientes de la conversión a moneda nacional de la posición monetaria en moneda extranjera al cierre del ejercicio, que en la generalidad de los casos representa la porción más importante de las fluctuaciones cambiarias. Sin embargo, si en algún caso específico, dentro de las fluctuaciones cambiarias existieran partidas importantes provenientes de pasivos en moneda extranjera liquidados durante el ejercicio a un tipo de cambio diferente al de su registro, será necesario realizar un mayor análisis para determinar con más precisión el tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias.

Aplicación de las fluctuaciones cambiarias a los activos no monetarios.

El monto de las fluctuaciones cambiarias que mediante el método de identificación global se haya determinado aplicable a activos no monetarios, se asignará a dichos activos como una modificación del costo de los mismos. La aplicación deberá efectuarse dando preferencia a los activos fijos (dado que su presentación y valores actualizados en los estados financieros es ya aceptada en nuestro medio).

La aplicación de fluctuaciones cambiarias.

La aplicación de fluctuaciones cambiarias puede incluir otros activos no monetarios diferentes de activos fijos e inventarios.

Límites de aplicación.

Los límites de aplicación de las fluctuaciones cambiarias a los activos no monetarios, son: en el caso de inventarios, su valor de realización (entendido en los términos del boletín C-4) de esta comisión) y en el caso de activos fijos su valor neto de reposición (en los términos del boletín B-7). Al respecto conviene tener presente que la devaluación monetaria es un factor fundamental para la determinación del nuevo valor de reposición de los activos, especialmente de aquellos que son de procedencia extranjera; por lo que la actualización adecuada de dichos valores debe dar efecto a tal evento.

La porción de fluctuaciones cambiarias que, en su caso, exceda de los límites señalados debe cargarse a los resultados del ejercicio, destacando apropiadamente esta partida en el estado de resultados. Por otra parte, dada la magnitud de las fluctuaciones cambiarias y la diferencia existente entre su tratamiento contable y fiscal, es altamente deseable reconocer el posible impuesto diferido que se genere como consecuencia de esta situación.

Aspectos que deben revelarse.

Los aspectos básicos que se consideran deben ser motivo de una revelación adecuada en los estados financieros, ya sea en el cuerpo mismo de los estados y principalmente a través de las notas, son los siguientes:

- Características generales del Régimen de control de cambios existente en nuestro país.
- Política de contabilidad aplicada para el registro de transacciones en moneda extranjera y eventos económicos relacionados con las mismas, revelando específicamente.
- Tipos de cambio aplicados para la cuantificación de las transacciones en moneda extranjera y de los activos monetarios y pasivos en moneda extranjera al cierre del ejercicio.
- Criterio para el tratamiento de las fluctuaciones cambiarias, especificando: monto total, monto capitalizado en el activo y monto cargado a resultados.
- Criterio para el tratamiento de las fluctuaciones cambiarias, especificando: monto total, monto capitalizado en el activo (mencionando tipos de activo específicos en los que se hizo la asignación).
- Efecto en la comparabilidad del tratamiento contable adoptado para la aplicación de las fluctuaciones cambiarias (principalmente en aquellas entidades en que, por primera vez, se capitalicen las fluctuaciones).
- Restricciones derivadas de la escasez oficial de divisas y del Régimen de Control de Cambios, para el pago de pasivos en moneda extranjera, así como para el cumplimiento de otros compromisos (pago de dividendos en moneda extranjera).

Ejemplo:

Una vez señaladas las principales disposiciones existentes, relacionadas con las fluctuaciones cambiarias; mostraremos un ejemplo donde se pueda observar en qué fecha se puede deducir la pérdida cambiaria, la cuantificación de la deducción correspondiente y de tratamiento contable, así como la presentación de los aspectos mencionados en los estados financieros.

En primer lugar resolveremos lo relacionado a la fecha de deducción y cuantificación de la pérdida:

La empresa "X", S.A. realiza varias operaciones con el extranjero:

1. Compra maquinaria a los Estados Unidos, el 31 de enero de 1982 a un precio de 100,000. dls. al tipo de cambio de \$25.74 pesos por dólar, habiéndose pactado cubrir en cuatro pagos a los tres, seis, diez y doce meses, el último de los pagos lo hace anticipadamente el 30 de diciembre de 1982 al tipo de cambio libre.

Resolución:

En enero 31 de 1982 se compró maquinaria con un valor de 100,000. dls. a crédito, registrándose el pasivo de esto conforme a lo que señala el boletín B-5; se deberá contabilizar cuando se han efectuado transacciones con otros entes económicos.

Pero como se trata de una operación en la cual el pago se va a hacer en diferentes meses, va a afectar a otros ejercicios como 1982 y 1983.

Esta maquinaria se pactó pagar en los meses de:

Abril de 1982	\$ 45.50 pesos por cada dólar
Julio de 1982	50.20 pesos por cada dólar
Noviembre de 1982	No hay divisas
Enero de 1983	Este último pago se hace anticipadamente al tipo de cambio libre.

Para el registro de la maquinaria al momento de su adquisición, (31 de enero de 1982) sería:

	DEBE	HABER
Maquinaria y Equipo	\$ 2'607,000.	
Proveedor extranjero		\$ 2'607,000.

Adquisición de Maquinaria y Equipo por 100,000.dlls. al tipo de cambio del mes de enero de 1981.

Los dos primeros pagos los hacen a su vencimiento en abril y julio de 1982 de la siguiente manera:

Pago de Abril:

Proveedor Extranjero	\$ 651,750.	
Pérdida en cambios	485,750	
Bancos		\$ 1'137,500.

El 30 de abril de 1982 se hace el primer pago al tipo de cambio de \$45.50 por cada dólar.

Pago de Junio:

Proveedor Extranjero	\$ 651,750.	
Pérdida en cambios	603,250.	
Bancos		\$ 1'255,000.

El 30 de junio de 1982 se hace el 2o. pago al tipo de cambio de \$ 50.20 pesos por cada dólar.

En lo referente al 3er. pago, no se puede pagar a su vencimiento debido a que en el lapso comprendido entre el 1o. de septiembre y el 20 de diciembre de 1982, por el Control Generalizado de Cambios, no se tuvo acceso de divisas, por lo que debido a causas no imputables al contribuyente no podía cumplir con su obligación de pago.

De acuerdo a la regla 31-A publicada en el Diario Oficial del 30 de noviembre de 1982 se señala: "Que la empresa podrá reducir la pérdida siempre y cuando deposite en el Banco de México el equivalente en moneda nacional al monto de las obligaciones contraídas en moneda extranjera, al tipo de cambio que se trate y que se celebre contrato de novación, esto se hace con el objeto de ampliar el plazo o diferir el pago que inicialmente se hubiere convenido.

La pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse el adeudo en los plazos y montos originalmente convenidos, razón por la cual no podrá deducirse en el ejercicio en que sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo o cuando por cualquier medio se reduzca este o se aumente el monto de los pagos parciales."

Siguiendo con nuestro ejemplo:

Supongamos que la empresa "X" depositó el equivalente del pago en el Banco de México y celebró contrato de novación ampliando el plazo de tres meses más pagando intereses del 50% de dicho pago, quedando de la siguiente manera:

Tercer pago fué a tipo de cambio \$ 70.00 por dólar

	DEBE	HABER
Depósitos para respaldar		
pérdida cambiaria	\$ 1'750,000.	
Bancos		\$ 1'750,000.

Depósito en el Banco de México por el equivalente en moneda nacional del monto de las obligaciones contraídas.

Proveedor extranjero	\$ 651,750.	
Pérdida cambiaria	1'098,250.	
Documentos por pagar		\$ 1'750,000.

Asiento correspondiente al registro de la pérdida cambiaria por novación de contrato.

Con esto podrá hacerse deducible para el ejercicio de 1982 lo referente a la pérdida cambiaria del tercer pago, quedando pendiente de registrar los intereses que causó el diferimiento del pago y la pérdida que se va a sufrir -- por pagarla en 1983, se registrará de la siguiente manera

1. Se solicitará a partir del 20 de diciembre, a la Seco-fin, autorización para el pago de las divisas a tipo controlado, suponiendo que fue otorgado, se registrará así:

	PARCIAL	DEBE	HABER
Documentos por pagar		\$1'750,000.	
Pérdida por fluctua- ción monetaria por - pago de intereses. 50% al tipo de cam-- bio de \$104.20 del - 28-III- 83		1'302,500.	
Pérdida por fluctua ción monetaria co--- rrespondiente al pa- go de pasivos redocu mentados (1)		855,000.	
Depósitos para res-- paldar pérdida cam-- biaria			\$1'750,000.
Bancos			2'157,500.

(1)

\$25,000. dólares al tipo de
cambio de \$ 104.20

25,000. x 104.20 \$ 2'605,000.

menos: Pago a proveedor ---
extranjero del ejercicio de
1982 a t. de c.inicial

651,750.

Pérdida registrada en 1982 1'098,250.

Pérdida pendiente de apli--
car en 1983.

\$ 855,000.

Asiento correspondiente en el ejercicio de 1982 y suponiendo -
que ya hay divisas disponibles para el pago al proveedor extran
jero así como los intereses, también se utiliza el dinero que -
se depositó en el Banco de México (1'750,000.).

Cuarto pago.- En lo referente a este pago y viendo la situación en la que se encontraba el país y teniendo la posibilidad la empresa de conseguir divisas, se hace el pago antes del vencimiento, a tipo de cambio libre \$150.00 por cada dólar.

	DEBE	HABER
Proveedor extranjero	\$ 651,750.	
Pérdida en cambios	3'098,250.	
250,000. dólares x 150 pesos		
Bancos		\$ 3'750,000.

Conforme a lo que marca el artículo 26 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta "No podrá deducirse la pérdua cambiaria con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo". Por lo tanto, la pérdida de \$3'098,250. correspondiente al cuarto pago, debe ser partida de conciliación en el ejercicio de 82, y podrá deducirse en el ejercicio de 1983, solamente lo referente a la pérdida cambiaria a tipo de cambio controlado, y la diferencia cambiaria entre mercado libre y controlado, sería partida no deducible, según lo marca la Ley en Materia.

Problema número 2

Compra maquinaria por 120,000. dólares el 23 de marzo de 1983, a crédito a 3 meses, y no se inscribe en la Secretaría de Comercio por desconocer este trámite, no teniendo derecho a divisas a tipo de cambio controlado. ¿Cómo se registraría esto y sería deducible para la empresa o no?

Resolución:

El procedimiento para contabilizar los pagos es igual al del punto anterior sólo que en este caso la pérdida que se crea por la fluctuación de la moneda es deducible, en cuanto al monto derivado del tipo de cambio controlado, aunque las divisas las obtuvo a mercado libre y el restante sería no deducible. Los tipos de cambio para fines fiscales son los establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Banco de México, que como mencionamos anteriormente es el tipo de cambio controlado, y para obtener este tipo de cambio, se necesita estar registrado en la Secofin.

Por tal razón la diferencia en la pérdida por fluctuación cambiaria no es deducible.

Problema número 3

El 29 de diciembre de 1981 se abre una cuenta de inversiones por 10,000 dólares con vencimiento a un año medio.

Resolución:

Como ayuda para evitar pérdidas cambiarias sobre créditos en moneda extranjera, el Banco de México venderá divisas al tipo de cambio controlado en forma diferida, para cubrir adeudos vencidos pagaderos fuera de la República Mexicana por concepto de interés ordinario, moratorios y demás accesorios derivados de financiamientos registrados, contraídos con anterioridad al 20 de diciembre de 1982 a favor de entidades financieras del extranjero.

Resolución:

Se tendrá que solicitar divisas al tipo de cambio controlado para el pago de préstamo e intereses que es al 30 de junio de 1983.

30 DE JUNIO

	PARCIAL	DEBE	HABER
Bancos		\$ 952,000.	
50,000 dls.x\$47.60	\$ 2'380,000.		
menos los intereses	1'428,000.		
Intereses			
50,000 dls.x 60%			
30,000 x 47.60		1'428,000.	

Créditos Bancarios en Moneda Extranjera. \$2'380,000.

El tipo de cambio es de \$47.60 al 30 de junio de 1982.

Pago del adeudo: el 30 de junio de 1983:

Créditos Bancarios	\$ 2'380,000.	
Pérdida en cambios	6'003,000.	
50,000 dls. x 120.06		
al 30 de junio de 1983		
Bancos		8'383,000.

Aquí sólo se registró lo referente al principal, ya que los intereses se pagaron y fueron registrados en la fecha en la que nos otorgaron el crédito.

Ahora bien, trataremos de mostrar independientemente del aspecto fiscal el tratamiento contable que se le puede dar a las operaciones relacionadas con fluctuaciones cambiarias.

1. Diferencias entre Principios Contables y Disposiciones Fiscales.

Principios de Contabilidad

- 1.- Las fluctuaciones cambiarias se registran a más tardar al cierre del ejercicio en que ocurre la fluctuación.
- 2.- Dichas fluctuaciones deberán capitalizarse modificando el costo histórico de los activos monetarios con que se identifiquen específica o globalmente en los términos de la circular 19 del I.M.C.P.
- 3.- La porción de las fluctuaciones que no se identifique con activos no monetarios, deberá cargarse directamente a resultados.
- 4.- También se cargarán a resultados el costo de ventas y la depreciación derivadas de fluctuaciones cambiarias incorporadas a activos no monetarios.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

- 1.- Las diferencias cambiarias deben declararse como ingreso o como deducción en el ejercicio en que se liquiden las deudas, o créditos que les den origen.
- 2.- Optativamente las pérdidas cambiarias pueden deducirse en la fecha en que sean exigibles los pasivos correspondientes aunque no hayan sido liquidados, siempre y cuando estos se redocumenten a un nuevo plazo o se celebre contrato de novación respecto a los mismos.
- 3.- En caso de pérdida cambiaria derivada de pagos anticipados de pasivos, esta es deducible hasta la fecha originalmente convenida.
- 4.- Opcionalmente las pérdidas cambiarias pueden deducirse en cuatro años a partir de aquel en que se paguen.
- 5.- El costo de ventas y las depreciaciones deducibles se determinan con base en el costo histórico.
- 6.- Las deducciones deben estar correctamente asentadas en la contabilidad.

Sugerencias para el Registro de las Operaciones en Moneda Extranjera.

Se recomienda establecer que todos los efectos contables y financieros se reflejen en cuentas de balance y de resultados (cuentas reales), mientras que todos los efectos fiscales especiales, se llevarían en cuentas de orden, evitando mezclas que puedan evitar confusiones.

Asimismo en las cuentas reales deberán llevarse separaciones entre las cifras históricas de las partidas y sus complementos para su actualización, en los casos aplicables.

Por lo tanto el catálogo de cuentas reales de una entidad, respecto a sus operaciones relacionadas con moneda extranjera, podría incluir en forma enunciativa, los siguientes conceptos:

- Cuentas por cobrar en moneda extranjera, con subcuentas para: Cifras a tipo de cambio histórico para fines fiscales, Cifras complementarias de cada saldo, para dejar a tipo de cambio del cierre cada mes.
Las auxiliares correspondientes deberán contener el importe en moneda extranjera de cada operación, así como el saldo de dicha moneda.
- Costo de ventas con subcuentas para la proporción correspondiente costo histórico y para el importe correspondiente al complemento.
- Inmuebles maquinaria y equipo al costo histórico, mencionando las fechas de su adquisición. Asimismo, cuentas o subcuentas complementarias para el importe correspondiente a la incorporación de pérdida cambiaria o de su actualización.

- Depreciación acumulada al costo histórico para fines contables, así como cuentas complementarias de la depreciación acumulada correspondiente a las pérdidas cambiarias o a la actualización, también para fines contables. En cuentas de resultados se llevaría una separación bajo el mismo criterio, de la depreciación del ejercicio.

- Cuentas y documentos por pagar en moneda extranjera a proveedores, acreedores e instituciones de crédito, separando en la misma forma que para cuentas por cobrar, las cifras a tipo de cambio histórico para fines fiscales, del complemento para valuar al tipo de cambio aplicable. Cabe señalar que en caso de no llevar esta separación, los datos relativos tendrían que determinarse a más tardar al cierre del ejercicio, previo el análisis correspondiente. También es importante mencionar que en el caso de pasivos que se redocumenten o sufran novación a su vencimiento, por los cuales se tome la opción de considerar realizada la pérdida cambiaria a la fecha de exigibilidad, las subcuentas correspondientes al tipo de cambio histórico para fines fiscales, deberán quedar precisamente al tipo de cambio de dicha fecha de exigibilidad.

- Reserva para contingencias para fluctuaciones cambiarias, en el caso de que la Contaduría Pública apruebe la propuesta del Boletín B-10 de usar la paridad técnica para valuar posiciones pasivas en moneda extranjera.

-Activo por impuestos diferidos o pasivo por impuestos diferidos, según corresponda, en el caso de que las empresas opten por contabilizar el efecto en Impuesto Sobre la Renta y P.T.U. de diferencias temporales entre disposiciones contables y fiscales.

-En cuentas de resultados y adicionalmente a lo mencionado para el costo de ventas y la depreciación del ejercicio, se llevarían cuentas específicas para registrar lo siguiente:

Pérdidas o utilidades cambiarias que contablemente deban afectar los resultados.

Provisiones para I.S.R. y P.T.U. causados en el ejercicio.

Provisiones para el I.S.R. y la P.T.U. diferidos en el ejercicio, cuyo saldo puede ser deudor o acreedor según corresponda a las diferencias temporales que lo originen.

Por lo que se refiere a las cuentas de orden que controlarían los efectos fiscales éstas podrían ser como sigue:

- a) Pérdidas o utilidades por fluctuación monetaria pendientes de realizar fiscalmente.
- b) Pérdidas o utilidades por fluctuación monetaria realizadas fiscalmente.
- c) Contracuenta de pérdidas o utilidades por fluctuaciones cambiarias.

Las cuentas del concepto a) se utilizarían para acumular todas las fluctuaciones cambiarias registradas contablemente al final de cada mes o al momento de pago, afectando la contracuenta general c).

Las cuentas del concepto b) se registraría para registrar las fluctuaciones cambiarias realizadas para fines fiscales, - al momento en que se realicen conforme a las disposiciones aplicables. Estas cuentas se registrarían afectando como contra cuentas a las del concepto a). Al final del ejercicio las cuentas b) se saldarían puesto que ya habrían cumplido su cometido disminuyendo la contracuenta general c).

Pagos Provisionales.

En la situación actual del país, es importante realizar un estudio cuidadoso de la empresa, conocer oportunamente sus resultados y proyectarlos a fin de no incurrir en pagos excesivos o insuficientes. Al planear los pagos provisionales debemos ver -- que estos guarden una equivalencia con el impuesto definitivo -- que habrá de pagarse, ya que es muy común que se efectuen sobre una utilidad estimada que con frecuencia es superior a la que se lleva generada en la realidad como más adelante se explica.

Son aplicables para el cálculo de los pagos provisionales - las siguientes disposiciones fiscales:

Art. 12 de la Ley del I.S.R.

"Los contribuyentes efectuarán tres pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 15 - o al siguiente día hábil si aquel no lo fuere, de los meses 5o. 9o. 12o. de su ejercicio, conforme a las bases siguientes:

- I. Se obtendrá un factor dividiendo la utilidad fiscal ajustada de la declaración del ejercicio inmediato anterior, entre el total de los ingresos obtenidos, a los que se les -- restarán los conceptos a que se refieren los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 10 de ésta ley, así como -- los dividendos en acciones o partes sociales manifestados, -- en esta misma declaración.

Para obtener el factor a que se refiere el párrafo anterior se considerará la utilidad fiscal ajustada del último ejercicio de doce meses, salvo que se trate del segundo ejercicio fiscal del contribuyente, caso en el que se considerará la utilidad fiscal ajustada del primer ejercicio, aún cuando se trate de un ejercicio irregular.

- II. Se determinará el ingreso acumulable mensual promedio, para lo cual el monto total de los ingresos obtenidos hasta el último día de los meses cuarto, octavo o undécimo del ejercicio, restado el monto total de los conceptos a que se refieren los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 10 de esta Ley, así como los dividendos en acciones o partes sociales correspondientes al mismo período, se dividirá entre cuatro, ocho u once, según se trate del -- primero, segundo o tercer pago provisional.
- III. Se determinará la utilidad fiscal ajustada mensual, multiplicando el ingreso acumulable mensual promedio por el -- factor señalado en la fracción I.
- IV. Se precisará la utilidad fiscal ajustada proporcional del ejercicio, para lo cual se multiplicará por doce la utilidad fiscal ajustada mensual estimada.
- V. El primer pago provisional será igual a la tercera parte del impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 13 de esta Ley a la utilidad fiscal ajustada proporcional del ejercicio a que se refiere la fracción que antecede.
- VI. El segundo pago será igual a las dos terceras partes del impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 13 de esta Ley a la utilidad fiscal ajustada proporcional -- del ejercicio deduciendo el importe del primer pago provisional.
- VII. El monto del tercer pago provisional será la diferencia -- que resulte de restar, el importe de los dos pagos provisionales anteriores, del impuesto obtenido al aplicar la tarifa del artículo 13 de esta ley a la utilidad fiscal a justada proporcional del ejercicio.

EJEMPLO:

DATOS.

Ingresos Propios de la actividad	\$ 30'000,000.00
Dividendos cobrados en efectivo	\$ 4'000,000.00
Dividendos cobrados en acciones	\$ 3'500,000.00
Ingresos de exportación tecnológica	\$ 5'000,000.00
Cobro de estímulos fiscales	\$ 1'000,000.00
Dividendos pagados en el ejercicio	\$ 8'000,000.00
Deducción adicional (art. 51)	\$ 2'500,000.00
Deducciones autorizadas	\$ 15'000,000.00

a) Determinación de la utilidad fiscal ajustada del ejercicio - inmediato anterior.

Ingresos acumulables:	\$ 43'500,000.00
Ingresos propios de la actividad	\$ 30'000,000.00
Dividendos cobrados en efectivo	4'000,000.00
Dividendos cobrados en acciones	3'500,000.00
Exportación tecnológica	5'000,000.00
Cobro de estímulos fiscales	<u>1'000,000.00</u>

menos:

Deducciones autorizadas	<u>15'000,000.00</u>
UTILIDAD FISCAL	\$ 28'500,000.00

menos:

Dividendos cobrados en acciones	\$ 3'500,000.00
Dividendos pagados en el ejerc.	8'000,000.00
Deducción adicional (art.51)	<u>2'500,000.00</u>
UTILIDAD FISCAL AJUSTADA	<u>\$ 14'500,000.00</u>

b) Determinación del factor de utilidad.

Una vez determinada la utilidad fiscal ajustada, será necesario dividir la utilidad fiscal ajustada del ejercicio inmediato anterior entre el total de los ingresos obtenidos.

Al total de ingresos obtenidos se les restan los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 10 que son las siguientes:

a) Dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente. En los casos en que la ganancia se distribuya mediante aumento de las partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, o bien cuando dentro de los treinta días siguientes a su distribución se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad, la deducción se efectuará en el ejercicio en que se pague el reembolso, por reducción de capital o por liquidación de la sociedad.

También serán deducibles los demás ingresos que de conformidad con esta Ley se consideren dividendos.

b) Deducción Adicional.

EJEMPLO:

Se tienen ingresos por		\$ 43'500,000.00
menos:		
a) Dividendos cobrados en acciones	\$ 3'500,000-	
b) Dividendos pagados en el ejerc.	8'000,000-	
c) Deducción Adicional	2'500,000-	<u>14'000,000.00</u>
INGRESOS OBTENIDOS		<u>\$ 29'500,000.00</u>

Una vez identificado el monto de la utilidad fiscal ajustada y el total de ingresos, se hace el cálculo del factor de utilidad:

$$\text{Factor} = \frac{\text{UTILIDAD FISCAL AJUSTADA}}{\text{INGRESOS}} \quad \$ \frac{14'500,000.00}{29'500,000.00}$$

$$\text{FACTOR DE UTILIDAD} = \underline{\underline{.491525}}$$

Por lo que respecta a la determinación del factor de utilidad la Ley del I.S.R. en su artículo 42 transitorio marca lo siguiente:

"La determinación del factor de utilidad para calcular los pagos provisionales durante el año de 1983, se hará de conformidad con la fracción I del artículo 12, de la Ley del Impuesto Sobre la Rneta, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, excepto cuando se trate de ejercicio iniciado con posterioridad al 1o. de febrero de 1983".

c) Ingreso acumulable mensual promedio.

(Primer pago provisional).

Monto total de ingresos obtenidos:

Enero	\$ 1'500,000.00
Febrero	3'750,000.00
Marzo	4'250,000.00
Abril	8'000,000.00
Cobro de dividendos en -- acciones	<u>2'000,000.00</u>
SUMA	\$19'500,000.00

menos:

Dividendos cobrados en -- acciones	<u>2'000,000.00</u>
<u>INGRESOS A CONSIDERAR</u>	<u>\$17'500,000.00</u>

$$\underline{\$ 17'500,000.00} = \underline{\$ 4'375,000.00} \text{ Ingreso acumulable mensual promedio.}$$

4 meses

d) Determinación de la utilidad fiscal ajustada mensual.

Se multiplicará el ingreso mensual promedio por el factor de utilidad ya traducido a porcentaje;

$$\$4'375,000.00 \times 49.15\% = \$ \underline{2'150,313.00} \quad \text{Utilidad fiscal ajustada mensual.}$$

e) Utilidad fiscal ajustada proporcional.

$$\$2'150,313.00 \times 12 = \$ \underline{25'803,756.00}$$

f) Determinación del primer pago provisional.

La utilidad fiscal mensual ajustada estimada se le calcula el impuesto correspondiente según el artículo 13 de la Ley del I.S.R., quedando de la siguiente manera:

$$\$25'803,756.00 \times 42\% = \$ \underline{10'837,577.00} \quad \text{Este resultado se divide entre tres, ya que se trata del primer pago provisional, dándonos el siguiente resultado :}$$

$$\underline{\underline{\$3'612,526.00}} \quad \text{Monto del primer pago provisional.}$$

Cálculo del segundo pago provisional.

Determinación del Ingreso Mensual Promedio.

Ingresos Totales de enero a abril	\$ 19'500,000.00
Mayo	6'500,000.00
Junio	5'000,000.00
Julio	6'000,000.00
Agosto	9'200,000.00
Dividendos Cobrados en Acciones	<u>4'000,000.00</u>
SUMA	\$ <u>50'200,000.00</u>

menos:

Dividendos Cobrados en Acciones	<u>4'000,000.00</u>
Ingresos Totales	<u>\$ 46,200,000.00</u>

\$ 46'200,000.00 = \$ 5'775,000.00 Ingreso Mensual Promedio
8 meses

b) \$ 5'775,000.00 X .49.15% = \$ 2'838,413.00 Utilidad fiscal
ajustada mensual

c) \$ 2'838,413.00 X 12 meses = \$34'060,956.00 Utilidad fiscal
ajustada propor
cional del ejerc.

d) Determinación del segundo pago provisional.

\$ 34'060,956.00 X 42% = 14'305,601.00 ÷ 3 = \$ 4'768,534.00
\$ 4'768,534.00 X 2 = 9'537,068.00 - \$ 3'612,526.00 =

Segundo Pago Provisional \$ 5'924,542.00

Cálculo del Tercer Pago Provisional.

Ingresos totales de enero a agosto más	\$ 48'200,000.00
Septiembre	8'000.000.00
Octubre	10'000,000.00
Noviembre	12'000,000.00
Dividendos Cobrados en Acciones de enero a noviembre	<u>6'000,000.00</u>
SUMA	\$ 84'200,000.00

menos:

Dividendos Cobrados en Acciones de enero a noviembre	<u>6'000,000.00</u>
Ingresos a considerar	<u><u>\$ 78'200,000.00</u></u>

\$ 78'200,000.00 - \$ 7'109,092 Ingreso Mensual Promedio
11 meses

b) \$ 7'109,092.00 X 49.15% = \$ 3'494,118.00 Utilidad Fiscal
ajustada mensual

c) \$ 3'494,118.00 X 12 = \$ 41'929,418.00 Utilidad Fiscal
ajustada propor
cional del ejerc.

d) \$ 41'929,418.00 X 42% = \$ 17'610,356.00 Impuesto (Tarifa
art. 13)

Menos:

Suma de los dos Pagos provisionales anteriores	<u>9'537,068.00</u>
Tercer Pago Provisional	<u><u>\$ 8'073,288.00</u></u>

Una vez calculados los tres pagos provisionales, el total de estos se le acreditarán al pago definitivo que se haga en la declaración anual, originando un saldo a favor o en contra, según sea el caso.

Casos en que no se efectúan pagos provisionales.

No se harán pagos provisionales en los casos de pérdida fiscal ajustada en el ejercicio inmediato anterior o cuando la pérdida fiscal ajustada pendiente de disminuir de ejercicios anteriores, exceda al monto de la utilidad fiscal ajustada proporcional del ejercicio. Si no excede de dicho monto la pérdida pendiente de disminuir, se restará de la utilidad fiscal ajustada proporcional del ejercicio y sobre la diferencia se hará el cálculo de los pagos provisionales durante el ejercicio de iniciación de operaciones.

Para ejemplificar lo anterior, suponemos que tenemos una utilidad fiscal ajustada de \$1'000,000.00 y una pérdida fiscal ajustada de \$2'000,000.00 en éste caso la pérdida es superior a la utilidad, quedando la empresa sin la obligación correspondiente de hacer el entero del primer pago provisional, pero sí tendrá la obligación de presentar la declaración en ceros.

Para el cálculo del segundo pago provisional se procederá de la siguiente manera:

Utilidad fiscal ajustada proporcional del ejercicio	\$ 1'500,000.00
menos:	
Pérdida fiscal ajustada de ejercicios anteriores	<u>2'000,000.00</u>
Diferencia	\$(500,000.00)

Por la misma razón explicada en párrafos anteriores, se presentará la declaración de pago provisional en ceros.

Para el cálculo del tercer pago provisional, supondremos que es mayor la utilidad fiscal ajustada proporcional que la pérdida fiscal ajustada de ejercicios anteriores, y sobre la cantidad -- que nos resulte de diferencia se aplicará la tarifa del artículo 13, para el cálculo de este pago.

Modificación de los pagos provisionales.

Uno de los puntos más importantes de la planeación fiscal, es conocer como se podrían reducir o eximir, si es que se necesitara, los pagos provisionales, esto lo va a saber el planificador debido a que conoce la situación económica de la empresa y cualquier ahorro que se haga de impuestos beneficiará a esta.

Se deberá hacer un estudio cuidadoso de la utilidad estimada, debido a que con frecuencia esa utilidad es superior a la -- que en realidad se lleva generada, lo cual lleva a la empresa a realizar el pago de un impuesto sobre una cantidad mayor a la -- real; en este caso se recomienda solicitar a la S.H.C.P. una reducción del factor de utilidad, con el fin de efectuar un anticipo de acuerdo con la utilidad que en realidad se lleva generada.

También se puede presentar el caso que durante el ejercicio en que se deban presentar los pagos provisionales se esté trabajando con pérdida, de esta manera se debe solicitar a la misma S.H.C.P. que se exima a la empresa de efectuar el entero. Dicha solicitud se deberá presentar a más tardar el primer día hábil -- del mes de calendario en que deba hacerse el pago respectivo, según lo marca el art.75-B del Reglamento de la Ley del I.S.R.

El antepenúltimo párrafo del artículo 12 de la Ley del I.S.R. marca, que para poder disminuir el monto de los pagos provisionales, se tendrá que cumplir con los requisitos que señale el reglamento de esta ley.

Para efectos de este párrafo la circular micelanea señala en su regla 22 dichos requisitos:

- I. Soliciten autorización de la autoridad administradora correspondiente con un mes de anticipación a la fecha en que deba efectuarse el pago provisional de que se trate.
- II. Acompañen a su solicitud la siguiente documentación:
 - a) El estado de resultados del ejercicio inmediato anterior debidamente firmado por el contribuyente o por el contador responsable de los registros contables.
 - b) Copia de la carátula de la declaración del ejercicio inmediato anterior.
 - c) Estado de resultados correspondiente al periodo comprendido entre la fecha de iniciación del ejercicio y el último día de los meses 3o. 7o. o 10o., según se solicite la disminución para el primero, segundo o tercer pago provisional, respectivamente.
 - d) Copias de los pagos provisionales, que, en su caso, se hubiesen realizado anteriormente o de la dispensa concedida, correspondiente al ejercicio por el que se solicita la disminución.
 - e) El estado de resultados del ejercicio en curso, estimado conforme a técnicas presupuestales.

El contribuyente estará obligado a calcular en la declaración anual los pagos provisionales que le hubieran correspondido conforme el artículo 12 de la Ley citada y a pagar, en su caso, los recargos sobre la diferencia entre éstos y los efectuados cuando hubieran sido menores. No se pagarán recargos cuando dichas diferencias excedan del 10% del pago efectuado.

Para determinar el factor de utilidad a que se refiere la fracción I del artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes deberán calcularlo hasta el centésimo .

Pagos Provisionales en Sociedades en liquidación.

Se presentarán pagos provisionales semestrales cuando no sea posible efectuar la liquidación total del activo dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que la sociedad entró en liquidación.

Esta se presentará dentro del mes siguiente a áquel en -- que termine cada semestre y por lo que se refiere a la presentación de las declaraciones semestrales se llevarán a cabo --- mientras no se liquide totalmente el activo.

El artículo 11 de la Ley del I.S.R. señala en su segundo párrafo lo siguiente:

"En las declaraciones semestrales el liquidador determinará el impuesto correspondiente al período transcurrido -- desde el inicio de la liquidación y acreditará los pagos efectuados con las declaraciones anteriores; en estas declaraciones no se considerarán los activos de establecimientos ubicados en el extranjero. La última declaración será la del ejercicio de liquidación, incluirá los activos de establecimientos ubicados en el extranjero y se de -- berá presentar dentro del mes siguiente a áquel en que -- termine la liquidación aún cuando no hayan transcurrido - seis meses desde la última declaración semestral."

En resumen; en el enfoque de la planeación fiscal para el cálculo de los pagos provisionales, se deberán considerar los siguientes puntos:

- 1.- Si se trata de un negocio que inicia sus actividades o es un negocio en marcha.
- 2.- Los resultados que se han venido obteniendo de ejercicios anteriores.
- 3.- Los presupuestos de los estados de resultados del ejercicio actual.
- 4.- Considerar las facilidades de tipo legal que establecen las autoridades hacendarias al respecto.

Es importante tomar en cuenta estos puntos, antes de llevar a cabo el cálculo de dichos pagos, ya que su participación en la planeación fiscal financiera es relevante, debido a que cualquier exceso en el pago de estos generaría una diferencia que afectaría la disponibilidad, congelando los recursos sin ningún provecho, perdiendo la empresa productividad por no utilizar el dinero en usos propios de la empresa, afectando con esto su liquidez.

Antecedentes

Este tema, es tratado dentro de nuestro trabajo de investigación, en virtud de que a partir de 1983 es de suma importancia su reestructuración y el efecto de éste para los causantes, tanto per personas físicas, como morales, que perciben ingresos por este concepto.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta hasta 1982, establecía; - para los ingresos por dividendos y las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles, dos opciones para el pago del impuesto -- por lo que se refería a personas físicas, siendo esta:

- a) El dividendo causaba un impuesto del 21% al ser distribuido, pudiendo considerarse éste como pago definitivo.
- b) El dividendo recibido se podía acumular a los demás ingresos y apegarse al criterio de integración o transparencia fiscal, mismo en el que el 21% retenido por la sociedad - pagadora se consideraba como pago provisional.

Este criterio, se refería a la acumulación de dividendos cobrados más el impuesto acreditable, de acuerdo al porcentaje a que se tuviera derecho de acreditar en relación con el impuesto pagado por la sociedad que distribuía esta ganancia.

Desde luego que los criterios que se mencionan anteriormente, se refieren a dividendos percibidos en efectivo o en especie y no reinvertidos en la sociedad, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta distingue tres tipos de dividendos y marca el tratamiento fiscal que se debe seguir para cada uno:

- a) Dividendos percibidos en efectivo ó en especie.
- b) Dividendos percibidos en efectivo o en especie, pero reinvertidos en la misma sociedad que los paga, dentro de los siguientes treinta días.
- c) Dividendos percibidos en acciones, resultantes de utilidades acumuladas o superavits de la sociedad.

De acuerdo con lo anterior, los dividendos decretados por una sociedad mercantil podían ser o no acumulables, dependiendo esto de la forma de su distribución, ya que estos al reinvertirse en la sociedad pagadora dentro de los 30 días siguientes o cuando eran liquidados en acciones, no eran acumulables. Desde luego que este caso, se refería exclusivamente a personas físicas, pues las sociedades mercantiles tienen y tenían un tratamiento diferente, mismo que a continuación mencionamos.

Dividendos Percibidos por Sociedades Mercantiles.

Los dividendos percibidos por sociedades mercantiles, tema del presente trabajo de investigación, se manejaban de la siguiente manera:

- a) Cuando los dividendos se percibían en efectivo, estos eran acumulados dentro del renglón de ingresos, aumentando la utilidad fiscal o disminuyendo la pérdida fiscal.
- b) Cuando los dividendos se percibían en acciones, estos eran también acumulables para efectos de la utilidad fiscal y en su caso, disminuían la utilidad fiscal ajustada o incrementaban la pérdida fiscal ajustada.

Lo expuesto en el inciso anterior, es evidente ya que el reparto de utilidades se lleva a cabo en base a la utilidad fiscal y el cálculo para efectos de Impuesto Sobre la Renta se hace con base en la utilidad fiscal ajustada. Por lo tanto, cabe aclarar que este impuesto se causaba hasta el momento en que era percibido en efectivo o en especie, ya fuese por disminución de capital o liquidación de la sociedad pagadora.

Tratamiento Fiscal de Dividendos para 1983.

Por lo que respecta a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, también se hace mención de las tres formas en que se pueden percibir los dividendos, tanto para personas físicas como para personas morales, solo que ahora los dividendos pagados en efectivo o en especie serán deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, pero no para la Utilidad Fiscal, base del Reparto de Utilidades - (ver ejemplo 1).

Además de que en el caso de las personas físicas ahora la retención es del 55% sobre los dividendos decretados y estos deberán acumularse obligatoriamente a sus demás ingresos, dicho de otra manera, deberán apegarse al procedimiento de integración fiscal.

La acumulación de dividendos a los demás ingresos percibidos por las personas físicas, como lo mencionamos en el párrafo anterior será obligatoria y el impuesto retenido se considerará como pago provisional.

Retenciones de Impuesto Sobre Dividendos considerados como pago definitivo.

Existen siete casos en los que la Ley en su artículo 122, -- prevee cuales retenciones o pagos serán considerados como definitivos:

- 1) Ganancias pagadas por sociedades en liquidación, mismas -- en las que la retención será del 21% sobre la ganancia -- gravable, cuando dichas ganancias no se hayan alcanzado a deducir en el ejercicio que se liquida; cuando las de----ducciones de las ganancias citadas generan una pérdida -- después de haber efectuado primero las deducciones que au

torice la Ley, incluyendo las adicionales y disminuyendo las pérdidas de ejercicios anteriores, únicamente - retendrá el 21% sobre las ganancias por una cantidad - igual a la pérdida originada al disminuir dichas ganancias.

2) La retención por concepto de:

-Los intereses que se paguen a accionistas de acuerdo con lo establecido en el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, las utilidades pagaderas a obligacionistas u otras, por sociedades mercantiles residentes en México o por Nacionales de Crédito - exceptuando desde luego las que correspondan a los trabajadores de acuerdo a lo establecido en la Legislación Laboral.

-Los préstamos hechos a socios o accionistas que no reúnan los requisitos que se mencionan en los incisos que componen la fracción IV del artículo 120;

- a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la sociedad'
- b) Que se pacte plazo menor de un año.
- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prorroga de créditos fiscales.
- d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

-Los gastos hechos a favor de socios o accionistas que no sean deducibles conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

-Los ingresos no registrados y las compras registradas indebidamente al no ser reales.

-La utilidad determinada presuntivamente por las autoridades fiscales.

3) Cuando perciban los dividendos personas menores de edad, salvo que comprueben haber tenido los ingresos suficientes para efectuar la inversión de la que deriva la ganancia, sin considerar donativos.

- 4) Cuando sean percibidos por propietarios de acciones al portador, salvo que dichas acciones se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 5) Los dividendos pagados por sociedades que tributaron - bajo régimenes especiales.
- 6) Los obtenidos por personas morales sin fines lucrati-- vos establecidos en los artículos 70 y 73 de la Ley -- del Impuesto Sobre la Renta, y
- 7) Los generados con motivo de revaluación de activo y su capital.

Dividendos Pagados a Sociedades Mercantiles.

En materia de dividendos pagados a sociedades mercantiles, estos no tenían ni tienen retención alguna por lo que respecta a impuesto, puesto que siempre se han considerado acumulables en este caso.

Al considerar la Ley la deducibilidad de los dividendos - para efectos de la disminución de la Utilidad Fiscal Ajustada o del incremento de la Pérdida Fiscal Ajustada, y no dentro de de la Utilidad Fiscal, es debido a que los trabajadores contri-- buyeron directamente para generar el ingreso y consecuentemen-- te la utilidad fiscal, ya que a esta última cantidad se llegó d disminuir del total de ingresos acumulables, los costos y -- gastos necesarios para el desarrollo de la empresa. Por lo tan-- to los trabajadores tendrán derecho a percibir un reparto de -- utilidad que ellos contribuyeron a generar; dandole al accio-- nista el drecho a deducir como gasto el interés que generó su propio capital, procedimiento que citamos en el anexo 1, al re-- ferirnos al manejo del pago de dividendos, ya sea en efectivo o en especie, rcinvertido o en acciones.

A continuación veremos el tratamiento fiscal que se da a cada una de las modalidades para el pago de dividendos, así como el efecto tributario resultante de la nueva estructura:

- a) Pago de dividendos en efectivo o en especie (anexo 1).- Cuando el dividendo es decretado en favor de los accionistas para ser pagado en efectivo, en especie, como ya vimos anteriormente, éste será deducible para efectos de Impuesto Sobre la Renta en la empresa pagadora y acumulable para la accionista, precisamente en el ejercicio que se decretó el pago de dicho dividendo, incrementando su utilidad fiscal o disminuyendo su pérdida fiscal, pero desde luego sin afectar los ajustes correspondientes que procedan para efectos de llegar a la utilidad o pérdida fiscal ajustada.
- b) Por lo que respecta a los dividendos pagados en efectivo o en especie pero reinvertidos en los 30 días siguientes, o los pagados en acciones (anexo 1), el efecto fiscal es diferente, ya que estos serán deducibles hasta el ejercicio que se efectue el pago del reembolso ya sea por reducción de capital o liquidación de la sociedad, asimismo este efecto tiene la siguiente repercusión en la sociedad poseedora de las acciones, puesto que afecta a los ingresos acumulables para efectos de determinación de la utilidad o pérdida fiscal, siendo partida de ajuste que disminuirá o incrementará la utilidad o pérdida fiscal ajustada (anexo 1).

Asimismo, para efectos del cálculo de los pagos provisionales deberán restarsele al total de los ingresos obtenidos (incluyendo dividendos) el importe de los dividendos que hasta la fecha haya pagado la sociedad de acuerdo a lo manifestado en su declaración base del cálculo y la deducción adicional a que se

tenga derecho, determinada a base de una proyección. Por lo que es conveniente que al decretar dividendos, se hagan las proyecciones adecuadas, cuidando que el efecto fiscal de la deducción de los dividendos pagados, produzca un resultado que pueda tener un efecto conveniente desde el punto de vista financiera para la sociedad.

Con el propósito de darle a este efecto una mayor claridad presentamos el siguiente ejemplo:
Cálculo de la Utilidad Fiscal Ajustada, para efectos de los pagos provisionales:

A) Determinación de la utilidad fiscal ajustada del ejercicio inmediato anterior.

1. Ingresos propios de la actividad-----	\$ 15'000,000.
2. Dividendos cobrados en efectivo-----	\$ 5'000,000.
3. Dividendos cobrados en acciones-----	\$ 2'000,000.
4. Dividendos pagados en el ejercicio en efectivo-----	\$ 1'000,000.
5. Reembolso recibido por reducción de capital	4'000,000.
6. Reembolso pagado por reducción de capital	\$ 3'000,000.
7. Deducción adicional (art.51)-----	\$ 1'000,000.
8. Deducciones autorizadas-----	\$ 8'000,000.

a) Determinación de la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior.

Ingresos acumulables:-----	\$ 22'000,000.
Ingresos propios de la actividad	\$ 15'000,000.
Dividendos cobrados en efectivo	\$ 5'000,000.
Dividendos cobrados en acciones	\$ <u>2'000,000.</u>
menos:	
Deducciones autorizadas-----	\$ <u>8'000,000.</u>
Utilidad Fiscal-----	\$ 14'000,000.

Utilidad Fiscal -----\$14'000,000.

Ajustes

más o menos ingresos por:

reembolso recibido por

reducción de capital-----\$ 4'000,000.

Dividendos cobrados en

acciones-----\$ (2'000,000.) 2'000,000.

\$16'000,000.

más, menos deducciones por:

Deducción adicional-----\$(1'000,000.)

Dividendos pagados en efec

tivo----- (1'000,000.)

Reembolso pagado por re

ducción de capital----- (3'000,000.) (5'000,000.)

Utilidad Fiscal Ajustada----- \$11'000,000.

B) Determinación del Factor de Utilidad.

$$F.U. = \frac{\text{Utilidad fiscal ajustada}}{\text{Ingresos Acumulables}} = \frac{\$11'000,000.}{\$22'000,000.} = .5$$

C) Cálculo del ingreso acumulable mensual promedio del ejercicio actual.

Monto total de los ingresos obtenidos :

Enero \$ 1'000,000.

Febrero 3'750,000.

Marzo 4'250,000.

Abril 8'000,000.

Cobro de

dividendos

en acciones 2'000,000.

\$19'000,000.

menos:

Dividendos

cobrados en

acciones 2'000,000.

Ingresos a

considerar \$17'000,000.

Hasta aquí considera mos suficiente el de sarrollo de este ejem plo, debido a que el procedimiento para el cálculo de los Pagos Provisionales, ya se trató dentro del tema. Con este ejemplo sólo queremos mostrar el manejo de dividendos en Pagos Provisiona-- les.

Dividendos percibidos por sociedades con derecho a reducción de impuesto

Por lo que se refiere a dividendos percibidos por sociedades con derecho a reducción de impuestos; como las dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas y editoriales, estas deberán acumular a sus ingresos la totalidad de dividendos, es decir: los ingresos propios de su actividad y otros ingresos acumulables considerando dentro de estos a los dividendos, pero de acuerdo con la restructuración de la Ley, la mecánica nos marca que la reducción a que tenga derecho la empresa de acuerdo a su actividad, se hará solo por el ingreso correspondiente a su actividad, y los otros ingresos - incluyendo dividendos no tendrán derecho a reducción alguna, - ejemplo:

Ingresos (Incluyendo 30'000,000.00 de dividendos recibidos)	\$ 630'000,000
Deducciones	<u>400'000,000</u>
Utilidad Fiscal	230'000,000
Ajustes	<u>-----0-----</u>
I Utilidad Fiscal Ajustada	\$ 230'000,000
Menos:	
Dividendos Percibidos	<u>30'000,000</u>
II Utilidad Base del Impuesto Sujeta a Reducción	<u>\$ 200'000,000</u>
III Impuesto sobre la UFA Y Resulta Fiscal de \$230'000,000	96'000,000
IV Impto. de la Ut sujeta a reducción \$200'000,000	84'000,000
V Reducción del 40% (IV x 40%)	<u>(33'600,000)</u>
VI Impuesto definitivo (III-V)	<u>\$ 63'000,000.</u>

Requisitos para la deducibilidad de los dividendos pagados.

Por lo que respecta a los requisitos que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta con relación a los dividendos, sólo nos resta mencionar aquellos de forma que se imponen:

- a) El pago deberá ser con cheque nominativo no negociable. Desde luego que en este punto, cabe aclarar que la Ley deberá reglamentar también los requisitos cuando el pago sea en especie.
- b) Retener el impuesto correspondiente cuando proceda.
- c) Informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a que se le pagaron dividendos, el Registro Federal de Contribuyentes de los accionistas que perciben este y el importe liquidado a cada uno de ellos.
- d) Que el pago de dividendos se haga durante el ejercicio fiscal en que se decreten.

Aspectos Particulares.

Aspectos Contables.- Desde luego que la reestructuración de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, involucra un cambio en el tratamiento contable del impuesto sobre dividendos, así como de los cargos a gastos por concepto de pago de dividendos, por lo que es necesario, llevar a cabo una reestructuración en los catálogos de cuenta de las empresas.

Asimismo, podemos apreciar como los dividendos pagados -- provocando una reducción inmediata del gasto por concepto del Impuesto Sobre la Renta, y al mismo tiempo un aumento de las utilidades de los años subsecuentes a los que se decreten los dividendos, como se puede observar en el siguiente ejemplo:

Ejemplo del Impuesto en cadena de la nueva estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Resultado Fiscal de la Sociedad		10'000
Impuesto Sobre la Renta (42%)	(I)	4'200
Participación a Trabajadores		<u>800</u>
Importe Original Susceptible De Distribuirse a Accionistas	(II)	5'000

RECUPERACION DEL IMPUESTO PAGADO POR .

INGRESO DEL ACCIONISTA

LA EMPRESA			INGRESO DEL ACCIONISTA		
DEDUCCION DEL DIVIDENDO	IMPUESTO RECUPERADO 42%	UTILIDAD ADICIONAL SUSCEPTIBLE DE DISTRIBUIRSE	DIVIDENDO PERCIBIDO	IMPUESTO MAXIMO 55%	INGRESO NETO
	(III)	(III)	(IV)		
5'000	2'100	2'100	5'000	2'750	2'250
2'100	882	882	2'100	1'155	945
882	370	370	882	485	397
370	156	156	370	204	166
156	65	65	156	86	70
65	27	27	65	36	29
27	12	12	27	15	12
12	5	5	12	7	5
5	2	2	5	3	2
2	1	1	2	1	1
1	0.5	0.5	1	0.5	0.5
<u>8'620</u>	<u>3'620.5</u>	<u>3'620.5</u>	<u>8'620</u>	<u>4'742.5</u>	<u>3'877.5</u>

(I)	IMPUESTO PAGADO	\$ 4'200.0
	IMPUESTO NETO DEFINITIVO I-III	579.5
(II)	IMPORTE ORIGINAL SUSCEPTIBLE A DISTRIBUIRSE	5'000.0
(III)	IMPUESTO RECUPERADO QUE SE CONVIERTE EN UTILIDAD ADICIONAL	3'621.0
(IV)	IMPORTE DIVIDENDO TOTAL 5'000 ÷ (100-42)	<u>\$ 8'621.0</u>

Consideraciones sobre el Pago de Dividendos.

Una vez analizada la restructuración del impuesto y la deducibilidad de los dividendos y las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles es necesario hacer las siguientes observaciones:

- 1) Evidentemente esta restructuración trae consigo importantes efectos financieros y fiscales, por lo que consideramos necesarios que para que sean decretados y pagados los dividendos se estudie con cuidado la mejor opción en cuanto a la época del año en que conviene pagarlos, considerando que:
 - a) El pago de dividendos ahora es deducible fiscalmente y consecuentemente producen un efecto financiero favorable dentro de la empresa, puesto que producen una reducción en el impuesto a pagar en el propio Impuesto Sobre la Renta ya sea en materia de anticipos o en la declaración anual.
 - b) Por lo contrario, es necesario ese estudio concienzudo, ya que el pago de dividendos causará una retención a los accionistas del 55%, impuesto que podrán acreditar en su declaración anual personal hasta el mes de abril del año siguiente.
- 2) Hacer proyecciones adecuadas del efecto fiscal de la deducción de los dividendos pagados, puesto que si exceden a las utilidades del ejercicio en que se repartan, provocarán una pérdida fiscal que puede o no tener un efecto financiero conveniente, en comparación con el inmediato pago de la retención del 55% mencionado.
- 3) Evitar el pago de dividendos de sociedades con "bases especiales de tributación", pues por su régimen tributario de deducibilidad no tiene efecto alguno y en cambio los accionistas tendrá un 55% de impuesto definitivo.

- 4) Considerar que durante el año de 1983 las personas físicas estarán sujetas a una sobre tasa del 10% de su impuesto, cuando generen ingresos gravable superiores a cinco veces el salario mínimo general del Distrito Federal elevado al año.
- 5) Analizar con cuidado el capital contable de la sociedad para determinar si incluye utilidades generadas antes de 1964, o de los años de 1966 a 1972 y que pueden estar sujetas a un tratamiento especial. (Artículo 25 transitorio de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales en vigor en 1983).
- 6) Considerar la conveniencia de un cambio en la fecha de balance, para aprovechar financieramente mejor el efecto fiscal de un pago de dividendos y el impuesto a retener a los accionistas.

Otras Consideraciones.

Es conveniente evitar que una sociedad operativa (con trabajadores) sea accionista de otra sociedad, ya que ahora la duplicidad en el reparto de utilidades a trabajadores se presenta en una magnitud mayor.

Cuando se tenga una utilidad muy importante derivada de la venta de bienes sujetos a ajuste por años de antigüedad (inmuebles o acciones), considerese la posibilidad de iniciar un proceso de liquidación, en cuyo caso el impuesto sobre dividendos se reduce parcial o totalmente al 21%.

Obsérvese que en el caso de liquidación o reducción de capital (cuando haya utilidades capitalizadas o reinvertidas), la base para el pago de impuestos sobre dividendos es el monto de su aportación o, en su caso, el costo comprobado de adquisición de las acciones, cuando se acredite que se efectuó la retención de impuesto establecida en la Ley, en la fecha de adquisición de las acciones.

ANEXO 1Determinación de la Utilidad Fiscal y la Utilidad Fiscal Ajustada.

Compañía "X"

<u>CONCEPTO</u>	<u>DATOS</u>	1 9 8 3			1 9 8 2	
		<u>CASO A</u>	<u>CASO B</u>	<u>CASO C</u>	<u>CASO A</u>	<u>CASO B</u>
<u>INGRESOS POR:</u>						
I.	VENTAS	90	90	90	90	90
II.	ASISTENCIA TECNICA COB.AL EXTRANJERO	20	20	20	20	20
III.	ESTIMULOS FISCALES	15	15	15	15	15
IV.	DIVIDENDOS COB. EN EFECTIVO A "Y".	5	5	5	5	5
V.	DIVIDENDOS RECIBI- DOS EN ACCIONES DE "Y".	4	4	4	4	4
VI.	REEMBOLSO RECIBIDO POR REDUCCION DE - CAPITAL QUE AFECTO A ACCIONES PROVE-- NIENTES DE UTILIDA DES CAPITALIZADAS EN "Y".	2	-	-	-	-
			134	134	134	134
<u>DEDUCCIONES POR:</u>						
VII.	COSTOS Y GASTOS.	60	60	140	130	60
VIII.	DEDUCCION ADICIO-- NAL (ART.51)	1	-	-	-	-
IX.	DIVIDENDOS PAGADOS EN EFECTIVO POR"X"	2	-	-	-	-
X.	DIVIDENDOS PAGADOS CON ACCIONES DE"X"	3	-	-	-	-
XI.	REEMBOLSO PAGADO POR REDUCCION DE - CAPITAL QUE AFECTO A ACCIONES PROVE-- NIENTES DE UT.CAPI TALIZADAS EN "X".	4	-	-	-	-
			60	140	130	60
						140

DE LA HOJA ANTERIOR	60	140	130	60	140
UTILIDAD (PERDIDA) FISCAL <u>AJUSTES</u>	74	(6)	4	74	(6)
<u>MAS O MENOS INGRESOS POR:</u>					
VI REEMBOLSO RECIBIDO POR REDUCCION DE - CAPITAL QUE AFECTO A ACCIONES PROVE-- NIENTES DE UT. CA- PITALIZADAS DE "Y".	2	2	2	-	-
V. DIVIDENDOS RECIBI- DOS EN ACCIONES DE "Y".	(4)	(4)	(4)	(4)	(4)
II. ASISTENCIA TEC. COB. AL EXTRANJERO.	-	-	-	(20)	(20)
III. ESTIMULOS FISCALES	-	-	-	-	-
	<hr/> 72	<hr/> 8	<hr/> 2	<hr/> 30	<hr/> (50)
<u>MAS MENOS DEDUCCIONES POR:</u>					
VIII. DEDUCCION ADICIONAL (ART. 51)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)
IX. DIVIDENDOS PAGADOS EN EFECTIVO POR "X"	(2)	(2)	(2)	-	-
XI. REEMBOLSO PAGADO -- POR REDUCCION DE CA PITAL QUE AFECTO A ACCIONES PROVENIEN- TES DE UTILIDADES - CAPITALIZADAS EN "X" UTILIDAD (PERDIDA) FISCAL AJUSTADA	(4)	(4)	(4)	-	-
	<hr/> 65	<hr/> (15)	<hr/> (5)	<hr/> (29)	<hr/> (51)

DEDUCCION ADICIONAL

Para realizar una adecuada planeación fiscal financiera, -- resulta de singular importancia comprender el medio económico - en que se desenvuelven las empresas, así como, determinar co-- rrectamente las disposiciones fiscales y saber porque medios se tienen ahorro en el pago de impuestos, por lo que la deducción adicional es un punto importante en toda planeación fiscal.

Antecedentes. - La Secretaría de Hacienda y Crédito Públi- co, por la situación que ha ido viviendo - nuestro país, impuso medidas para que las empresas pudieran de- ducir, si así lo ameritaba, una cantidad adicional en los renglo- nes de depreciaciones, activos y pasivos financieros. Esta medi- da se impuso a partir del año de 1978, pero todavía no estaba - bien especificado cuales rubros formaban parte de los activos y pasivos financieros y cuales no, trayendo como consecuencia que en este año, los contribuyentes se aprovecharan del renglón de Inversiones en Títulos de Valor, el cual formaba parte integran- te de los Activos Financieros, esto ocasionaba que la deducción adicional se inflara, ya que la supuesta inversión era transito- ria o se utilizaba con el fin de obtener un mayor beneficio, -- sin que en realidad lo requiriera.

En 1979, se señalaron algunas limitaciones, como eran la - de que los Activos Financieros fueron el promedio obtenido de - sumar los saldos mensuales del año de calendario anterior y que

tuvieran plazo mayor de un año; también se cambió el procedimiento en relación al Pasivo, tomándose el promedio del año calendario anterior, en lugar del pasivo total.

Las limitaciones anteriores no fueron suficientes y los contribuyentes continuaron aprovechando los señalamientos de tipo general, hechos a los diversos renglones del Activo Financiero como eran: Inversiones de Títulos de Valor y Documentos por Cobrar.

En 1980, sólo se consideraron las "INVERSIONES DE TITULOS DE CREDITO, DISTINTOS DE LAS ACCIONES Y DE LOS CERTIFICADOS DE PARTICIPACION NO AMORTIZABLES", quedando pendiente todavía el limitar lo relativo a "DOCUMENTOS POR COBRAR" los cuales para 1981, fueron excluidos aquellos provenientes de socios y accionistas. En relación a los "DEPOSITOS EN INSTITUCIONES DE CREDITO", se señaló el procedimiento de que se tomara el promedio del mes, en lugar de los saldos mensuales.

Con respecto al Pasivo, se eliminaron los renglones que reflejan algunas partidas no deducibles, como son: I.S.R. o contribuciones, Participación de Utilidades a Trabajadores y/o terceros, provisiones de reservas complementarias y reservas de indemnizaciones del personal. También se eliminaron los pasivos por Impuestos Retenidos o Impuestos Traslados y los referentes a Créditos Diferidos.

Para efectos del ejercicio de 1982, las limitaciones previstas por la Ley, corresponden a no considerar dentro de los activos financieros las cuentas y documentos por cobrar que provienen de funcionarios y empleados; de anticipos a proveedores, o bien, de pagos provisionales de impuestos.

Para este ejercicios, dentro del pasivo se incluirán; los anticipos de clientes por contratos de arrendamiento financiero sin intereses no devengados; el capital social con acciones al portador, salvo que éstas sean consideradas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como aquellas acciones que se colocan entre el gran público inversionista.

Con base en lo anterior y a lo dispuesto en el ARTICULO DE CIMO OCTAVO TRANSITORIO, lo aplicable como Deducción Adicional para el ejercicio de 1982, es de acuerdo a lo establecido en el artículo 51 en vigor a partir del 1o. de enero de 1983, de donde se llega a la conclusión que lo señalado en el artículo 51 por el año de 1982 no se llegó a aplicar, salvo en contados casos; siendo comprensible que así haya sido puesto que el régimen para 1981 era más conveniente al contribuyente que el correspondiente a 1982 y por contra el de 1983 es también más conveniente su aplicación que el referido a 1982, por lo que aprovechándose de la opción en ambos casos de aplicar uno u otro régimen, los contribuyentes se apegaron al mejor.

DEDUCCION ADICIONAL

En 1983 en relación con el artículo 51, que es el que establece lo relacionado con la deducción adicional, se incorpora el beneficio concedido en meses anteriores por el Ejecutivo Federal a incrementar el monto de la deducción a través de permitir que se tomen en cuenta inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1972.

Por otra parte se modifica la fracción V, señalando, que cuando se trate de clientes y documentos por cobrar y que en la documentación comprobatoria, no se haya efectuado la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada, y el monto del impuesto al valor agregado que se tenga que pagar con motivo de la operación, se podrá multiplicar el promedio de las cuentas y documentos por cobrar en moneda nacional de clientes que sean público en general, por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión, como lo veremos más adelante.

El artículo 51 marca:

"Los contribuyentes podrán deducir de la utilidad fiscal, o en su caso, incrementar la pérdida fiscal correspondiente a ejercicios fiscales, la cantidad que resulte conforme al siguiente procedimiento:

- I. La deducción en el ejercicio correspondiente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1972, deberá multiplicarse por el factor que resulte conforme al tercer párrafo de esta fracción, la deducción en el ejercicio correspondiente a inversiones en bienes adquiridos en

los años subsiguientes se multiplicará por el factor que corresponda de acuerdo con el último párrafo de esta fracción; para los efectos de esta fracción no se considerarán las deducciones que correspondan a la aplicación de porcentajes superiores a los autorizados por los artículos 43 a 45 de la Ley del I.S.R.; en la partida que exceda a los porcentajes fijados por los mismos; en estos casos el incremento en la deducción por inversión se calculará sobre los porcentajes máximos que establecen los citados preceptos, siempre del bien de que se trate continúe dentro del activo fijo de la sociedad y siga utilizándose para el propósito para el cual se adquirió.

En los casos a que se refiere el último párrafo del artículo 41 de esta ley, cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando estos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales y mantener sin deducción un peso en sus registros, no se considerará como deducción en el ejercicio correspondiente a in versiones en bienes, la que exceda como consecuencia de haber ocurrido alguno de los supuestos, a que se refiere dicho precepto.

El factor correspondiente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1972, se calculará restando la unidad del producto que resulte de multiplicar entre sí los factores que determine anualmente el Congreso de la Unión, correspondiente a los años de calendario transcurridos, desde 1972, adicionando cada factor con la unidad.

Si el bien se adquirió después de 1972, sólo se considerarán los factores correspondientes a los años de calendario transcurridos a partir del año de adquisición y el 31 de diciembre del año anterior a aquél en que se presente la declaración. Los factores que correspondan conforme a lo dispuesto por este párrafo y el que antecede, se publicarán por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II. El promedio de los activos financieros en moneda nacional correspondiente a los doce meses anteriores al día en que haya cerrado su ejercicio, se multiplicará por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión. Para los efectos de este promedio se considerarán los existentes al último de cada mes, con la excepción de los depósitos bancarios en los que se considerará el promedio del mes. Dentro de los activos financieros, únicamente se incluirán los que a continuación se mencionan:

a) Las inversiones en títulos de crédito, distintos de las acciones, de los certificados de participación no amortizables, de los certificados de depósito de bienes, de los certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito, y en general de títulos que impliquen la enajenación de bienes.

b) Las cuentas y documentos por cobrar, excepto los provenientes de socios o accionistas, de funcionarios y empleados, de anticipos a proveedores, así como de pagos provisionales de impuestos.

c) Los depósitos en instituciones de crédito.

Las partes sociales no se incluirán dentro de los activos financieros.

III. El pasivo promedio de los doce meses anteriores al día que haya cerrado su ejercicio, se multiplicará por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión. Este promedio se determinará tomando en cuenta el pasivo al último día de cada mes.

Los contribuyentes excluirán del pasivo, los originados por partidas no deducibles en los términos de las fracciones I, III, IX y X del artículo 25 de esta Ley, así como el pasivo por impuestos retenidos. No se considerarán como pasivos los créditos diferidos.

Los contribuyentes incluirán como pasivo los anticipos de clientes y el derivado de contratos de arrendamiento financiero, sin incluir los intereses no devengados. También deberán considerar como pasivo el importe de su capital social que no esté representado por acciones nominativas ---

propiedad de personas físicas, por la Federación, Estados, Municipios, Organismos descentralizados y de acciones de emisiones que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público considere que son de las que se colocan entre el gran público inversionista, así como de las instituciones de crédito, de seguros, las organizaciones auxiliares de crédito las sociedades de inversión y las casas de bolsa.

IV. Si la suma de los productos de las fracciones I y II es superior al obtenido en la fracción III, se tendrá derecho a calcular la deducción en los términos de la fracción VI.

V. El promedio de las cuentas y documentos por cobrar en moneda nacional a clientes que sean público en general que correspondan a los doce meses anteriores al día en que haya cerrado su ejercicio, se multiplicará por el factor que se fije anualmente el Congreso de la Unión, siempre que la documentación comprobatoria de la operación de que se trate no se haya efectuado la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado que se tenga que pagar con motivo de la operación.

No se considerarán incluidos en lo dispuesto en esta fracción, la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, por los que no se pague el impuesto al valor agregado, estén sujetos a la tasa del 0%, o correspondan a contribuyentes de los comprendidos en el supuesto a que se refiere el artículo 35 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. No quedan incluidos en la limitación a la que se refiere este párrafo, la enajenación del suelo y de las construcciones adheridas al mismo destinadas a casa habitación.

VI. El monto de la deducción será el que resulte de la suma -- que se obtenga de las fracciones I y V de este artículo -- multiplicada por el factor resultante de dividir la diferencia obtenida de conformidad con la fracción IV entre el resultado de la suma de las fracciones I y II.

La deducción efectuada conforme a este artículo, no afecta los valores por redimir de las inversiones. Para determinar la deducción a que se refiere este artículo, no se considerarán los activos y pasivos correspondientes a establecimientos ubicados en el extranjero.

Las sociedades mercantiles que sean propietarias directa o indirectamente de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades, así como estas sociedades, sólo podrán efectuar esta deducción cuando la sociedad controladora obtenga la autorización de consolidar a que se refiere la fracción IV del artículo 57B de esta Ley.

Las instituciones de crédito, de seguros y las organizaciones auxiliares de crédito, no podrán efectuar esta deducción. Los contribuyentes que no cierren su ejercicio al 31 de diciembre, acompañarán a su declaración anual, aviso con los datos necesarios para hacer la deducción a que se refiere este artículo".

Para ilustrar lo antes mencionado a continuación se presenta el siguiente ejemplo:

La empresa Peletería Mexicana, S.A., para el cálculo de la deducción adicional cuenta con los datos que a continuación se manejan dentro del caso que se desarrolla:

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983
PELETERIA MEXICANA, S.A.

<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
<u>DISPONIBLE</u>		<u>A CORTO PLAZO</u>	
CAJA Y	(NO)	PROVEEDORES	(SI)
BANCOS	(SI)	ACREEDORES	(SI)
<u>CIRCULANTE</u>		IMPUESTOS POR PA-	
DOCUMENTOS POR COBRAR	(SI)	GAR	(NO)
DEUDORES DIVERSOS	(SI)	ANTICIPO A CLIEN--	
CLIENTES	(SI)	TES	(SI)
ACCIONES BONOS Y VALO		DOCUMENTOS POR CO-	
RES	(NO)	BRAR	
ALMACEN	(NO)	P.T.U. POR PAGAR	(NO)
ANTICIPO A PROVEEDORES	(NO)	PROVISION PARA IN	
<u>INMUEBLES PLANTA Y EQUIPO</u>		DEMNIZACION A TRÁ	
EDIFICIO	(NO)	BAJADORES	(NO)
DEP.ACUM.DE EDIFICIO,		<u>A LARGO PLAZO</u>	
MAQUINARIA Y EQUIPO	(SI)	ACREEDOR HIPOTECA	
DEP.ACUM.DE MAQUINA--		RIO	(SI)
RIA Y EQUIPO DE TRANSP.	(SI)	<u>CAPITAL CONTABLE</u>	
DEP.ACUM.DE EQUIPO DE		CAPITAL SOCIAL	
TRANSP.,MOB. Y EQUIPO		RESULTADO DE EJERCICIOS	
DE OFICINA	(SI)	ANTERIORES	
DEP.ACUM.MOBILIARIO Y		RESULTADO DEL EJERCICIO	
EQUIPO DE OFICINA, --			
HERRAMIENTAS MOLDES Y			
TROQS.			
DEP.ACUM.HERRAMIENTAS,			
MOLDES Y TROQS.			
<u>DIFERIDO</u>			
GASTOS DE INSTALACION	(NO)		
AMORT. GTOS.DE INST.			

- 1.- Ser inversionista mexicano en los términos de la Ley marcados por la Comisión Nacional de Inversiones extranjeras.
- 2.- Obtener la constancia del Registro Nacional de transferencia de Tecnología para el uso y explotación de patentes y marcas cuando el caso lo requiera.
- 3.- No gozar de extensiones, reducciones, estímulos o beneficios con cargo a impuestos estatales o municipales o a la participación estatal concedida de impuestos federales.
- 4.- No ser sujeto de ningún otro regimen de estímulos fiscales ni gozar de ningún estímulo -- fiscal excepto los establecidos con cargo a impuestos federales así como la devolución de impuestos indirectos.

Este caso no es aplicable para el artículo IX de este decreto.

Las reducciones otorgadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta no están comprendidas en la primera parte de esta fracción salvo cuando el caso sea de depreciación acelerada.

- 5.- Cumplir con las obligaciones fiscales correspondientes.
- 6.- No ser sujeto de bases especiales de tributación para efectos del Impuesto Sobre la Renta
- 7.- Obtener en su caso el registro en el programa de fomento correspondiente.

PELETERIA MEXICANA, S.A.

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1o. DE ENERO DE 83
AL 31 DE DICIEMBRE DE 83.

VENTAS	XXX
Menos	
Costo de ventas	<u>X</u>
Utilidad bruta	X
Menos	
Gastos de operación	<u>X</u>
Utilidad antes de imp.	X

Nota: Dentro de los gastos de operación se tiene un total de depreciaciones del ejercicio de 83 por \$25'000,000.00, los cuales están constituidos de la siguiente forma y se depreciaron conforme el artículo 43, 44 y 45 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

AÑO DE ADQUISICION	BIEN	PORCENTAJE	MONTO DE LA INVERSION	DEP. DEL EJERC.
1966	Edificio	5%	\$ 18'000,000.00	\$ 9'000,000.00
1975	Maq. y equipo	10%	14'000,000.00	1'400,000.00
1974	Maq. y equipo	10%	6'000,000.00	600,000.00
1980	Edificio	5%	25'000,000.00	12'500,000.00
1979	Eq. de transp.	20%	2'500,000.00	500,000.00
1982	Eq. de cómputo	25%	3'000,000.00	750,000.00
1977	Mob. y eq. de ofna.	10%	<u>2'500,000.00</u>	<u>250,000.00</u>
TOTAL DE DEPRECIACIONES DE 83				<u>\$25'000,000.00</u>

Depreciaciones

Teniendo el monto y el año de adquisición de las depreciaciones se tendrán que multiplicar por los factores publicados -- por el Congreso de la Unión.

Los factores que se deben de utilizar para quienes hayan cerrado su ejercicio entre el 31 de octubre de 82 y el 31 de di--ciembre de 83, son los siguientes:

Tratándose de bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1972 el factor será de 7.940, que se fijó en el diario oficial - del 1o. de marzo de 83, publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y aprobado por el Congreso de la Unión y para los años subsecuentes los factores que se aplicarán son los si--guientes:

- a) 1973 es de 7.514
- b) 1974 es de 6.602
- c) 1975 es de 5.131
- d) 1976 es de 4.3311
- e) 1977 es de 3.596
- f) 1978 es de 2.563
- g) 1979 es de 2.045
- h) 1980 es de 1.580
- i) 1981 es de 1.048
- j) 1982 es de 0.600

Con relación al factor que se aplicará para el cálculo del promedio de los activos financieros, el de los pasivos financieros, así como el promedio que resulte de la fracción V; será de .60.

Ahora bien, existe un procedimiento para calcular los factores mencionados en el párrafo anterior para el año de 1973 en adelante, que fija la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 51;

"Se considerará los factores correspondientes a los años de calendario transcurridos a partir del año de adquisición y el 31 de diciembre del año anterior a aquél en que se presente la declaración".

Los factores correspondientes a lo anterior son los que fija el Congreso de la Unión en el artículo 11 que reforma, deroga y adiciona diversas disposiciones fiscales que señala:

1973-.12
 1974-.24
 1975-.15
 1976-.16
 1977-.29
 1978-.17
 1979-.18
 1980-.26
 1981-.28
 1982-.60

Ejemplo de cómo se calculan los factores a partir del año de 1973;

Se restará la unidad del producto que resulte de multiplicar entre sí los factores arriba mencionados, correspondientes a los años de calendario transcurridos desde:

1973:	(1.12 x 1.24 x 1.15 x 1.16 x 1.29 x 1.17 x 1.18 x 1.26 x 1.28 x 1.60)	-1=7.51
1974:	(1.24 x 1.15 x 1.16 x 1.29 x 1.17 x 1.18 x 1.26 x 1.28 x 1.60)	-1=6'60
1975:	(1.15 x 1.16 x 1.29 x 1.17 x 1.18 x 1.26 x 1.28 x 1.60)	-1=5.13
1976:	(1.16 x 1.29 x 1.17 x 1.18 x 1.26 x 1.28 x 1.60)	-1=4.33
1977:	(1.29 x 1.17 x 1.18 x 1.26 x 1.28 x 1.60)	-1=3.60
1978:	(1.17 x 1.18 x 1.26 x 1.28 x 1.60)	-1=2.56
1979:	(1.18 x 1.26 x 1.28 x 1.60)	-1=2.04
1980:	(1.26 x 1.28 x 1.60)	-1=1.58
1981:	(1.28 x 1.60)	-1=1.05
1982:	(1.60)	-1=0.60

Durante el año de 1984; se desconocen los factores en tanto no aparezca la Ley de Ingresos de la Federación para dicho ejercicio 1984.

Una vez analizado como se calculan los factores procederemos a realizar el inciso I del artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; pero deberemos de tomar los dos siguientes aspectos:

a) Cuando se utilicen porcentos de depreciación superiores a los que fija la ley, se podrán considerar como máximo - los que fija esta última y siempre que se trate de bienes que aún continúen dentro del activo fijo de la empresa y sigan utilizándose.

b) Cuando los bienes de activo fijo se enajenen durante el ejercicio o cuando se den de baja, por inservibles, deduciéndose el saldo pendiente de depreciar, tales deducciones no podrán tomarse en cuenta para efectos de la deducción adicional.

Continuando con nuestro ejemplo:

Depreciaciones del ejercicio de 83.

ACTIVOS ADQUIRIDOS EN:	DEPRECIACIONES DE 83	FACTOR	MONTO DE - LA DEDUCCION.
1966	\$ 9'000,000.00	X 7.94	\$ 71'460,000.00
1972	--o--		--o--
1973	--o--		--o--
1974	600,000.00	X 6.60	3'960,000.00
1975	1'400,000.00	X 5.13	7'182,000.00
1976	--o--		--o--
1977	250,000.00	X 3.59	897,500.00
1978	--o--		--o--
1979	500,000.00	X 2.56	1'280,000.00
1980	12'500,000.00	X 2.04	25'500,000.00
1981	--o--		--o--
1982	750,000.00	X 0.60	450,000.00
1983	--o--		--o--
	<u>\$ 25'000,000.00</u>		<u>\$110'729,500.00</u>

MONTO DE LA FRACCION 1: \$110'729,500.00

Es muy necesario estar concientes de que los factores publicados en el artículo 11 de la ley que reforma, deroga y adiciona diversas disposiciones fiscales para 1983 publicada el 31 de diciembre de 1982, son aplicables para las declaraciones que vayan a ser presentadas durante 1983 (todas las que el ejercicio esté comprendido de enero a diciembre de 82, también aquellas que comprendan un ejercicio del 1o. de noviembre de 81 al 31 de octubre de 82 y también aquellas que comprendan del 1o. de octubre de 82 al 30 de septiembre de 83)

Por lo tanto debe quedar perfectamente claro que las declaraciones de los ejercicios de 83 (enero a diciembre) y que van a ser presentadas, hasta marzo de 84, no es posible conocer algunos factores que van a ser aplicables a este caso; ya que estos serán publicados en el diario oficial en los últimos días del mes de diciembre de 1983.

En virtud de que estamos trabajando con la ley de 83, para efectos de los ejemplos correspondientes se utilizarán los factores como si la declaración se fuera a presentar en 83 y posteriormente, cuando se conozcan deberán ser sustituidos estos factores por los actuales.

Para el computo de la fracción II del artículo 51 de la Ley del I.S.R. es indispensable tomar en cuenta cuales son los activos financieros que marca la ley y por excepción se sabrá cuales no son, para continuar con nuestro ejemplo, daremos una lista de los activos financieros, que consideramos de acuerdo al Balance de Peletería Mexicana, S.A., basándonos en lo obtenido mes con mes, para poder calcular los activos financieros promedios.;

PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS

MES	DOCUMENTOS POR COBRAR	DEUDORES DIVERSOS	CLIENTES
ENERO	\$ 13'000,000.00	\$ 1'000,000.00	\$ 3'000,000.00
FEBRERO	9'000,000.00	250,000.00	8'000,000.00
MARZO	2'000,000.00	100,000.00	19'000,000.00
ABRIL	1'000,000.00	300,000.00	12'000,000.00
MAYO	--o--	800,000.00	5'000,000.00
JUNIO	--o--	--o--	6'000,000.00
JULIO	2'500,000.00	40,000.00	9'000,000.00
AGOSTO	5'000,000.00	1'500,000.00	14'000,000.00
SEPTIEMBRE	8'000,000.00	--o--	2'500,000.00
OCTUBRE	1'000,000.00	--o--	4'500,000.00
NOVIEMBRE	1'000,000.00	--o--	15'000,000.00
DICIEMBRE	3'000,000.00	130,000.00	16'000,000.00
TOTAL	<u>\$ 45'500,000.00</u>	<u>\$ 4'120,000.00</u>	<u>\$114'000,000.00</u>

TOTAL	<u>\$ 45'500,000.00</u>	<u>\$ 4'120,000.00</u>	<u>\$114'000,000.00</u>
	entre	entre	entre
	12 meses =	12 meses =	12 meses =
	<u>\$ 3'791,666.00</u>	<u>\$ 343,374.00</u>	<u>\$ 9'500,000.00</u>

En lo referente a la cuenta de Bancos; primero se sacarán los promedios mensuales y después se procederá a sacar el promedio anual.

BANCOS

Promedio del mes = $x / 30$ días, una vez teniendo este dato se sacan los promedios anuales de la siguiente manera:

ENERO	\$ 8'000,000.00	
FEBRERO	5'000,000.00	
MARZO	3'900,000.00	
ABRIL	6'100,000.00	
MAYO	10'000,000.00	
JUNIO	11'000,000.00	
JULIO	20'000,000.00	
AGOSTO	4'500,000.00	
SEPTIEMBRE	7'800,000.00	
OCTUBRE	13'000,000.00	
NOVIEMBRE	2'000,000.00	
DICIEMBRE	15'000,000.00	
TOTAL	<u>\$106'300,000.00</u>	entre doce meses = <u>\$ 8'858,333.00</u>

RESUMEN DE LA FRACCION II

1) Bancos	\$ 8'858,333.00	
2) Doctos. por cobrar	3'791,666.00	
3) Deudores diversos	343,334.00	
4) Clientes	<u>9'500,000.00</u>	
Total de Activos Financieros, ya expresados en promedio	\$ <u>22'493,333.00</u>	factor
		X .60 = <u>\$13'495,999.00</u>

A esta cantidad se le multiplica por el factor dado para 1983, pero como aún no se conoce se tomará el de 82, haciendo los ajustes necesarios cuando se de a conocer en el diario oficial.

PASIVOS FINANCIEROS.

Para conocer los Pasivos Financieros se seguirá el mismo procedimiento que se hizo para los activos financieros, en el caso de nuestra empresa, refiriéndonos al Balance General al 31 de diciembre de 1983 y basándonos en la ley, consideramos como Pasivos Financieros:

Fracción III, Art. 51

Pasivos Financieros Promedios

1) Proveedores	\$ 120'000,000.00	÷ 12 meses	\$10'000,000.
2) Acreedores	45'000,000.00	÷ 12 meses	3'750,000.
3) Acreedor Hipotecario	36'000,000.00	÷ 12 meses	<u>3'000,000.</u>
TOTAL DE PASIVOS FINANCIEROS			<u>\$16'750,000.</u>
$\$16'750,000.00 \times .60 =$			<u>\$ 10'050,000.00</u>

Ahora bien procederemos a calcular la fracción IV, con esto nos daremos cuenta si se tiene derecho a la deducción adicional o no. Esta fracción señala que si la suma de los productos obtenidos por depreciación y activos financieros es superior a lo obtenido en los pasivos financieros, se tendrá opción al cálculo de la deducción adicional.

Prosiguiendo con nuestro caso, tenemos:

FRACCION I.	\$ 110'729,500.00	
FRACCION II.	<u>13'495,999.00</u>	
SUMA	<u>\$ 124'225,499.00</u>	Se comparan y se procede
FRACCION III.	<u>\$ 10'050,000.00</u>	al cálculo de la de---- ducción adicional.

De haber sido mayor la fracción III, que la suma de la --- fracción I y II se pierde el derecho del cálculo de la de----- ducción adicional.

El saber si es aplicable la deducción adicional o no, es al go sumamente importante en una planeación fiscal, debido a que es un beneficio para la empresa, ya que con esto podrá hacer un ahorro en el pago de impuestos y por lo tanto, se utilizarán estos recursos en forma más productiva, en relación con la expansion económica de ésta, o utilizando dichos medios en lo referente al aspecto financiero.

Ahora bien, una vez conociendo si procede o no la deducción continuaremos con el inciso V del artículo 51; esto como ya mencionamos antes, es una reforma de la ley de 83, otorgándonos el incorporar para el cálculo de la deducción, las cuentas y documentos por cobrar en moneda nacional a clientes que sean público en general.

El promedio de estas cuentas, que son los 12 meses anteriores al día en que haya cerrado su ejercicio, se multiplicará por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión, en este caso será por .60, en lo referente a esta fracción, existe una limitante que es, según lo marca la ley,

"Que la documentación comprobatoria de la operación de que se trate, no se haya efectuado la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado que se tenga que pagar, con motivo de la operación".

De lo anterior se desprende que si no se separó el I.V.A. - trasladable, podrá tomar el total de lo expresado en la factura o en el documento, como ejemplo sería un causante menor, pero si se tiene separado el I.V.A. trasladable de el total de la documentación, para efectos del cálculo de la deducción se tomará la cantidad sin I.V.A., claro está tomando el promedio.

Para esto no se considerarán incluidos:

- a) La enajenación de bienes.
- b) Prestación de servicios.
- c) El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, por lo que no se pague el impuesto al valor agregado, o estén sujetos a tasa 0%.
- d) O que correspondan a contribuyentes menores, personas físicas que enajenen bienes o presten servicios.

En lo anterior no quedan incluidos la enajenación del suelo y construcciones destinadas a casa habitación.

Por lo que se refiere a nuestro ejemplo, tenemos:

CALCULO DE LA FRACCION V.

Promedio

1) Documentos por cobrar	\$ 3'791,666.00
2) Deudores diversos	343,334.00
3) Clientes	<u>9'500,000.00</u>
	\$13'635,000.00 X 60% <u>\$8'181,000.00</u>

Ahora bien, para el monto de la deducción se tienen los siguientes datos:

FRACCION I.	Depreciaciones	=	\$ 110'729,500.00
FRACCION II.	Activos financieros	=	13'495,499.00
FRACCION III.	Pasivos financieros	=	10'050,000.00
FRACCION V.	Cuentas por cobrar	=	8'181,000.00

La suma que se obtenga de la fracción I y V del artículo 51 multiplicada por el factor resultante de dividir la diferencia obtenida de conformidad con la fracción IV = (I más II - III) entre el resultado de las fracciones I y II.

$$\text{FRACCION I MAS V} \left(\frac{\text{I más II} - \text{III}}{\text{I más II}} \right)$$

$$\text{DEDUCCION ADICIONAL} = \$110,729,500. \text{ más } \$8'181,000. \left(\frac{110'729,500 - 13'495,999 - 10'050.}{110'729,500. \text{ más } 13'495,999.} \right)$$

$$\text{DEDUCCION ADICIONAL} = \$118,910.050 \left(\frac{114'175,499.00}{124'225,499.00} \right) = .9190987$$

$$\text{DEDUCCION ADICIONAL} = \$118,910.050 \times .9190987 = \underline{\underline{109'290,070.00}}$$

Es conveniente analizar el artículo 22 transitorio de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia fiscal a la deducción adicional en empresas cuyo ejercicio fiscal no coincide con el año de calendario, estipulando lo siguiente:

- I. "Calcularán la deducción por todo el ejercicio de conformidad con el artículo 51 de la ley vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, dividiendo entre doce el monto obtenido por dicha deducción y multiplicando el resultado por el número de meses del ejercicio que quede comprendido entre el inicio de dicho ejercicio y el 31 de diciembre de 1981. El producto así obtenido será la deducción adicional a -- que se tenga derecho por el período que corresponda a --- 1981.

- II. Calcularán la deducción adicional por todo el ejercicio a que se refiere la fracción anterior de conformidad con el artículo 51 de la Ley vigente a partir del 1o. de enero de 1982, dividiendo entre doce el monto obtenido por dicha deducción y multiplicando el resultado por el número de meses del ejercicio que queden comprendidos entre el 1o. de enero de 1982 y el cierre de dicho ejercicio.
El producto así obtenido será la deducción adicional a -- que se tenga derecho por el período que corresponda a 82".

Cabe hacer la aclaración que este artículo está vigente a partir del 1o. de enero de 82 y se refiere a ejercicios fiscales terminados en 82, pero que su inicio corresponde a 81. Esto antes de 82 no era permitido por la S.H.C.P. . También se debe hacer mención de otro artículo que es el 18 transitorio de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el diario oficial de la Federación del 31 de diciembre de 82.

Este artículo se refiere a que si algún contribuyente cierra su ejercicio en el último día de los meses de octubre, noviembre o diciembre, podrán calcular la deducción adicional si a sí lo desean, conforme a la ley de 83.

Para ejemplificar el artículo 22 tenemos:

Se tiene un ejercicio del 1o. de octubre de 82 al 30 de septiembre de 83, suponiéndose que se tiene una deducción adicional correspondiente al ejercicio de 82 por \$4'600,000.00, esta se dividirá entre doce meses, dándonos una cantidad de ----- \$383,334.00 y se multiplicará por el número de meses comprendidos en 82 o sea de octubre a diciembre, en nuestro caso son --- tres meses, por lo tanto se multiplica el promedio obtenido --- \$383,334.00 por tres meses, siendo igual esto a \$1'150,002.00 - esta será la deducción adicional por el ejercicio de 82.

NOTA: El cálculo de la deducción se hace conforme a la ley de 82.

En lo referente al año de 83 se tiene una deducción adicional, calculada conforme a la ley de 83 por \$6'200,000.00 entre doce meses, es igual a \$516,667 por el número de meses que comprende ese ejercicio, o sea de enero a septiembre (nueve meses) dándonos una cantidad de \$4'650,003.00 que se le considera como la deducción adicional para el año de 83.

Ahora bien, el artículo 18 da la opción al contribuyente de calcular la deducción adicional, conforme a la ley de 83 si su ejercicio empezó en los meses de octubre, noviembre y diciembre. En nuestro ejemplo, se puede optar por calcular la deducción adicional conforme a la ley de 83, sin hacer el prorrateo de los meses de 82 y 83, de acuerdo a lo que ya se mencionó en el párrafo anterior.

VALUACION DE ACCIONES AL COSTO

Antecedentes

En el año de 1979 la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente hasta el 31 de Diciembre, no contemplaba la posibilidad de efectuar el ajuste al costo de adquisición de acciones y partes sociales por parte de las personas morales de nacionalidad mexicana, únicamente otorgaba este beneficio a las personas morales extranjeras residentes en el extranjero y a las personas físicas. Pero debido a la reforma que hubo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el año de 1980, se establece que las personas morales de nacionalidad mexicana pueden realizar el ajuste al costo en adquisición de acciones, igualándose el tratamiento al establecido para las personas morales extranjeras residentes en el extranjero.

En el año de 1981 en la Ley se indica que las sociedades mercantiles contribuyentes al Impuesto Sobre la Renta están facultadas para ajustar al monto original de la inversión en acciones o partes sociales, y a partir del 1o. de enero de 1981, las empresas tienen la facultad para incrementar el costo de las acciones y partes sociales a través de la aplicación de los factores de ajustes aplicados al costo de adquisición de los valores, tomándose en consideración el tiempo transcurrido entre la adquisición y enajenación de los títulos y así determinar una ganancia fiscal congruente con la realidad económica actual.

Tratamiento Fiscal por Enajenación de Acciones, Partes Sociales y Certificados de Aportación Patrimonial, efectuados a partir de 1983.

El artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es el que señala el ajuste al costo de adquisición para determinar la ganancia fiscal en la enajenación de partes sociales, acciones y certificados, indicando que se puede usar un factor señalado por el Congreso de la Unión para realizar este ajuste.

El artículo 18 establece lo siguiente:

"Para determinar la ganancia por enajenación de terrenos, construcciones, partes sociales, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, acciones nominativas o de las acciones al portador que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los contribuyentes podrán ajustar el monto original de la inversión conforme a las siguientes reglas:

- 1.- Al monto original de la inversión en terrenos, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito, se aplicará el factor correspondiente conforme al número de años transcurridos entre su adquisición y su enajenación de acuerdo con la tabla de ajuste -- que al efecto establezca anualmente el Congreso de la Unión.

Las acciones nominativas a que se refiere este artículo son aquéllas que hayan tenido esta característica por lo menos durante un año anterior a la fecha de su enajenación o desde la fecha de su adquisición, si entre esta y la enajenación no ha transcurrido el plazo señalado!

Este artículo está vigente a partir del 1o. de enero de 1983 y prevee el ajuste al costo de adquisición, para determinar la ganancia.

En realidad para la enajenación de acciones o partes sociales se tienen dos ajustes, el primero ya mencionado en el artículo 18, resultante de multiplicar el monto original de la inversión por el factor de ajuste que señala la tabla que al efecto establece el Congreso de la Unión, en función de la antigüedad en posesión del bien, y el segundo de acuerdo con el artículo 19 que a continuación se transcribe:

Segundo ajuste

"Para determinar la ganancia por enajenación de acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, los contribuyentes ajustarán el monto original de la inversión conforme al siguiente procedimiento:

- I.- Se le sumarán las utilidades o se restarán las pérdidas por acción, de cada uno de los ejercicios transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, ajustando las utilidades o las pérdidas de cada ejercicio en los términos del artículo anterior, considerando los años transcurridos entre el ejercicio de que se trate y la fecha de enajenación. Para la aplicación de esta fracción únicamente se considerará la utilidad o pérdida de ejercicios terminados.
- II.- Al resultado obtenido conforme a la fracción anterior se le restarán las utilidades por acción distribuidas, ajustadas en los términos del artículo anterior correspondientes a los años transcurridos entre la fecha en que fueron cobradas y la fecha de la enajenación de la acción: cuando estas utilidades excedan al resultado obtenido conforme a la fracción anterior, el excedente formará parte de la ganancia.

Para los efectos de este artículo cuando la adquisición de las acciones o partes sociales haya sido anterior al 1o. de enero de 1975, únicamente se considerarán las utilidades o las pérdidas que correspondan al período transcurrido entre esa fecha y la de enajenación.

En el caso a que se refiere la fracción I de este artículo se considerará la utilidad fiscal disminuida con la deducción adicional del artículo 51 de esta Ley, con el importe del impuesto sobre la renta que corresponda a la sociedad en el ejercicio de que se trate y con la participación de las utilidades de los trabajadores en el mismo ejercicio. Por lo que se refiere a la pérdida se considerará la diferencia que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por esta Ley, incluyendo la deducción adicional del artículo 51 de la misma.

Tratándose de acciones emitidas por sociedades controladoras que optaron por el régimen de resultado fiscal consolidado, la ganancia de capital se determinará conforme a lo dispuesto por el artículo 57-K fracción II de esta ley.

En el caso de contribuyentes que hayan optado por determinar su impuesto Sobre la Renta conforme a bases especiales de tributación, considerarán como utilidad fiscal del ejercicio de que se trate la misma base que sirve para determinar la participación de utilidades a los trabajadores.

Las sociedades mercantiles deberán proporcionar a los socios que se lo soliciten, constancia con la información necesaria para determinar el ajuste a que se refiere este artículo. Tratándose de acciones inscritas en el Registro Nacional de Valores e intermediarios, la sociedad emisora de las acciones, independientemente de la obligación de dar constancia a los accionistas, deberá proporcionar información a la Comisión Nacional de Valores en la forma y términos que señalen las autoridades fiscales.

Para los efectos de la fracción II de este artículo se entenderá por utilidades distribuidas por acción, parte social o certificado de aportación patrimonial, la que obtenga el socio, accionista o titular del certificado, ya sea en efectivo, en acciones o en cualquier otro bien inclusive las que deriven de superávit por revaluación de activos o por cualquier otra causa.

En el caso de utilidades distribuidas en acciones provenientes de capitalización, que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista y se cotizen en bolsa de valores, se considerará como valor antes de los ajustes a que se refiere este artículo y el anterior, el de mercado considerando el primer hecho en bolsa el día que se opere la acción excupón, este mismo valor se considerará como utilidad distribuida para los efectos de la fracción II de este artículo.

Para los efectos de este título en el caso de acciones emitidas por capitalización el monto original de la inversión, antes de los ajustes establecidos por este artículo y el anterior, será igual al valor nominal de las acciones.

Los ajustes a que se refiere este artículo se efectuarán sin perjuicio de los ajustes que en su caso procedan conforme el artículo 18 de esta Ley" .

De acuerdo a lo que establece el artículo 19, la obligación de ajuste es para todo tipo de acciones y de partes sociales, al efectuarse su enajenación. Esta disposición no establece una opción con respecto al ajuste, sino que obliga a efectuarlo en todos los casos en que se enajenan dichos títulos.

El ajuste a que se refiere dicho artículo, se efectuará sin perjuicio a los ajustes que en su caso procedan conforme el artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esto es, que el ajuste establecido en el artículo 18 no siempre procederá, en tanto que solo operará en los casos de certificados de aportación patrimonial, partes sociales de acciones nominativas, consideradas fiscalmente como tales o al portador, que se coloquen entre el gran público inversionista.

Antes de hacer un caso práctico señalando el funcionamiento de estos dos ajustes, es necesario hacer algunas aclaraciones, como:

- a) Las acciones que pueden ser objeto de ajuste.
- b) Características de acciones nominativas.
- c) Tratamiento para títulos adquiridos antes del 1o. de enero de 1975.

a) En lo referente a las acciones que pueden ser objeto de ajuste, las sociedades mercantiles podrán ajustar el monto original de la inversión siempre que se trate de acciones nominativas o al portador, que se coloquen entre el gran público inversionista, así como el monto de las partes sociales en su caso. Las acciones al portador que no sean de las que se coloquen entre el gran público inversionista, no podrán ser ajustadas conforme al factor establecido por el Congreso de la Unión. Existe una disposición que señala que a partir del 1o. de enero de 1984, los títulos de crédito al portador no podrán seguir circulando o ejercerse los derechos que los mismos lleven incorporados, si no se convierten en títulos nominativos.

b) Característica de las acciones nominativas.- En el artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1983, se menciona cuales son las acciones nominativas "Son aquéllas que hayan tenido esta característica por lo menos durante un año anterior a la fecha en que se enajenan o bien en la fecha de su adquisición si entre esta y la enajenación no ha transcurrido el plazo señalado".

Por otra parte es importante resaltar el artículo 26 -- transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se refiere a la enajenación de acciones nominativas, -- donde señala lo siguiente:

"Para los efectos del plazo a que se refieren los artículos 18 último párrafo y 99 penúltimo párrafo de la -- Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el ajuste del costo en la enajenación de acciones nominativas, establece lo siguiente:

- I. Por las acciones que se enajenen durante el período comprendido del 1o. de enero al 31 de marzo de 1982, bastará que a la fecha de la enajenación las acciones sean nominativas.
- II. Respecto de las acciones que se enajenen a partir - del 1o. de abril de 1982 solamente se requerirá que hayan sido nominativas a partir de dicha fecha, excepto cuando se hayan adquirido con posterioridad.- A partir del 1o. de abril de 1983 se deberá cumplir con el plazo de referencia, en los términos de los artículos 18 y 99 citados".

c) Tratamiento para títulos adquiridos antes del 1o. de enero de 1975.- El tratamiento para las utilidades, pérdidas o dividendos distribuidos por la sociedad emisora que se hayan generado o efectuado con anterioridad al 1o. de enero de 1975, no podrán ajustarse conforme a lo que hemos señalado, encontrándose siempre una limitación respecto al factor aplicable según la tabla relativa. (Esto es sólo para el artículo 19)

Por otro lado para llevar a cabo el procedimiento indicado en el artículo 19 de la Ley, no importará el ejercicio en que se generaron o decretaron los dividendos, sino la fecha en que efectivamente se distribuyeron o cobraron dichas utilidades o dividendos.

Es importante señalar que el ajuste al monto original de la inversión en acciones, certificados de aportación patrimonial o partes sociales establecido en el artículo 18 de la Ley, debe aplicarse el factor que corresponda según el tiempo efectivamente transcurrido en la adquisición y enajenación del bien, sin la limitación contemplada para efectos del artículo 19 de la Ley (Utilidades o pérdidas a partir del 1o. de enero de 1975).

Cabe aclarar que los ejercicios a que se refiere el artículo 19 de la Ley corresponden a los ejercicios de la emisora de los títulos y no a los ejercicios de la tenedora de las acciones, esto es, quien generó las utilidades o pérdidas y quien en su caso, distribuyó los dividendos ó utilidades.

Como hemos señalado, se deberá considerar para realizar el ajuste al periodo transcurrido entre el ejercicio que se trate a partir del 1o. de enero de 1975 y la fecha de su enajenación; "que cuando la adquisición de las acciones haya sido anterior al 1o. de enero de 1975, únicamente se considerarán las utilidades o las pérdidas que correspondan al periodo transcurrido entre ese período y la fecha de enajenación".

CASOS PRACTICOSPrimer ejemplo:

La empresa "La Universal, S.A.", tiene 10,000 acciones nominativas de \$1,250.00 c/u, adquiridas en el año de 1978 a \$200.00 c/u, estas 10,000 acciones se enajenan en su totalidad en julio de 1983 al precio de \$1,250.00 por acción.

Primer ajuste (artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Al costo de adquisición se aplica el factor de ajuste para 1983 publicado por el Congreso de la Unión.

Costo de adquisición por factor de ajuste:

$$\begin{array}{rcl} \$2'000,000 & \times & 4.42 \\ & & = \\ & & \underline{\underline{\$8'840,000}} \end{array}$$

(5 años hasta 6 años)

NOTA: Las utilidades generadas en 1978 se reparten en marzo '79.

Segundo ajuste artículo 19 de la Ley (ajuste obligatorio) Fracción I.

"Se le sumarán las utilidades o se restarán las pérdidas por acción de cada uno de los ejercicios transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, ajustando las utilidades o las pérdidas de cada ejercicio en los términos del artículo anterior, considerando los años transcurridos entre el ejercicio de que se trate y la fecha de enajenación. Para la aplicación de esta fracción únicamente se considerará la utilidad o pérdida de ejercicios terminados".

Es conveniente destacar, que este artículo también considerará la utilidad fiscal disminuida con la deducción adicional del artículo 51 de esta Ley con el importe del impuesto sobre la renta que corresponda a la sociedad en el ejercicio de que se trate y con la participación en las utilidades de los trabajadores en el mismo ejercicio. Por lo que se refiere a la pérdida se considerará la diferencia que resulte de disminuir la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio,

las deducciones autorizadas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, incluyendo la deducción adicional.

EJERCICIO	UTILIDAD DISTRIBUIBLE	PERDIDA	ACCIONES EMITIDAS	UT. O PERD. POR ACCION	ACCIONES QUE SE ENAJENAN	IMPORTE	FACTOR	UTILIDAD O PERDIDA AJUSTADA
1978	1'600,000.00		4,000.00	400.00	2,000.00	800,000.00	3.81	3'048,000.00
1979		(400,000.00)	4,000.00	(100.00)	2,000.00	(200,000.00)	3.17	(634,000.00)
1980		(600,000.00)	4,000.00	(150.00)	2,000.00	(300,000.00)	2.44	(732,000.00)
1981	2'000,000.00		4,000.00	500.00	2,000.00		1.90	1'900,000.00
1982	3'200,000.00		4,000.00	800.00	2,000.00		1.00	1'600,000.00
TOTAL DE LA FRACCION I =								<u>\$5'182,000.00</u>

NOTA: Se toma hasta 1982 porque en el artículo 19 se marca que únicamente se considerará la utilidad o pérdida de ejercicios terminados.

Ahora bien, a \$5'182,000.00 se le restará la fracción II del artículo 19 que dice:

"Al resultado obtenido conforme la fracción anterior se le restarán las utilidades por acción distribuidas, ajustadas en los términos del artículo anterior correspondiente a los años transcurridos entre la fecha en que fueron cobradas y la fecha de la enajenación de la acción, cuando estas utilidades excedan al resultado obtenido conforme a la fracción anterior, el excedente formará parte de la ganancia".

Fracción I del artículo 19 ----- \$ 5'182,000.00
 menos

Dividendos Distribuidos

Se decreta un reparto de utilidades
 de \$450.00 por acción a 5,000 accio
 nes, esto es igual a \$2'250,000.00
 por el factor a menos de un año, que
 es 1.0 -----

2'250,000.00
 Utilidades distribuidas ajustadas \$ 2'932,000.00

Determinación del costo ajustado de acciones.

Importe del 1er. ajuste (art.18)----- \$ 8'840,000.00
 Importe del 2o. ajuste (art.19)----- 2'932,000.00
 Costo ajustado de las acciones \$11'772-000.00

Cálculo de la utilidad en enajenación de acciones

Valor de la enajenación 10,00 acciones a
 \$1,250.00----- \$12'500,000.00

Se determinó el 30 de abril de'83
 menos

Costo ajustado de acciones----- 11'772,000.00
 Ganancia en enajenación de acciones \$ 728,000.00

Comentarios Generales

Una vez analizado como se realiza el ajuste al costo de acciones es importante hacer notar algunos aspectos:

- a) El artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no permite restarse al costo ajustado cuando se enajenen acciones al portador (con la salvedad de las que se colocan entre el gran público inversionista), lo que ocasiona que no se emitan este tipo de acciones, puesto que resulta delicado poseerlas con esa característica - al momento de la enajenación, al tener que deducir el - costo histórico en lugar de el ajustado.

El ajuste conforme a este artículo es opcional, pero en

la mayoría de los casos será conveniente ejercer tal deducción.

b) En lo referente al artículo 19 se deduce que:

Quando en la empresa emisora de las acciones que se enajenen, si lo que prevalece son las utilidades, el ajuste será favorable (aumentará el costo ajustado del artículo 18) y cuando lo que prevalecen son las pérdidas el ajuste será desfavorable (disminuirá el costo ajustado del artículo 18)

c) El artículo 19 es obligatorio, tanto para acciones nominativas como al portador y también es aplicable este artículo, para personas físicas que enajenan acciones o partes sociales.

d) Para llevar a cabo una planeación fiscal es importante conocer la ventaja que otorga la Ley en lo referente a realizar el ajuste al costo de las acciones, debido a que entre más se aumente este costo, la ganancia en la enajenación de acciones será menor, haciendo con esto un ahorro en el pago de impuestos. Otro punto importante es que los factores que se aplican irán en aumento entre más años la compañía emisora de acciones se tarde en enajenar sus acciones (esto es en lo referente al artículo 18 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta) ocasionando que el costo ajustado aumente.

Segundo ejemplo:

Si no se hubiera distribuido dividendos por acción.

NOTA: Para efectos de este ejemplo se tomará los datos del primer ejemplo:

Determinación del costo ajustado de acciones

Primer ajuste-----	\$ 8'840,000.00
Segundo ajuste(sin tomar en cuenta dividendos)-	<u>5'182,000.00</u>
Costo ajustado de las acciones-----	<u><u>\$14'022,000.00</u></u>

Cálculo de la utilidad en la enajenación de las acciones

Valor de la enajenación -----	\$12'500,000.00
menos	
Costo ajustado de las acciones-----	<u>14'022,000.00</u>
Resultado negativo-----	<u><u>\$(1'522,000.00)</u></u>

Tercer ejemplo:

En lugar de utilidades estimemos que los resultados fueron pérdidas.

Primer ajuste-----	\$	20,000.00		
Segundo ajuste:				
VALOR POR ACCION	POR	FACTOR		PERDIDA
1980 4,000.00	X	1.90=	\$ (7,600.00)
1982 8,000.00	X	1.00=	(8,000.00)
			\$ (<u>15,600.00)</u>

Determinación del costo ajustado por acción

Importe del primer ajuste-----	\$	20,000.00
Importe del segundo ajuste -----	(<u>15,600.00)</u>
Costo total ajustado por acción-----	\$	<u><u>4,400.00</u></u>

Cálculo de la utilidad en enajenación de acciones

Valor de la enajenación-----	\$	12,500.00
menos		
Costo total -----		<u>4,400.00</u>
Ganancia en enajenación-----	\$	<u><u>8,100.00</u></u>

Este ejemplo sólo es para mostrar que al existir pérdidas en la sociedad emisora de los títulos, se afecta el importe del primer ajuste, aumentandose la ganancia fiscal en un monto mayor que en una sociedad que tuviera utilidades como en el primer ejemplo que se mostró.

Cuarto ejemplo:

Quando se tienen utilidades antes de 1975.

Datos:

Costo de una acción	\$ 8,000.00
Fecha de adquisición 31 de noviembre de 1974	
Utilidad en el ejercicio de 1974	\$ 400.00
Utilidad en el ejercicio de 1975	200.00
Utilidad en el ejercicio de 1976	300.00
Utilidad en el ejercicio de 1977	100.00
Utilidad en el ejercicio de 1978	100.00
Utilidad en el ejercicio de 1979	400.00
Utilidad en el ejercicio de 1980	500.00
Utilidad en el ejercicio de 1981	600.00
Utilidad en el ejercicio de 1982	700.00
Fecha de enajenación 30 de abril de 1983.	
Valor de la enajenación	\$140,000.00
Dividendo por acción distribuido	\$ 600.00
Marzo 15 de 1983.	

Primer ajuste

\$ 8,000.00 x 9.12 = \$ 72,960.00 Importe del primer ajuste

El factor está considerado tomando en cuenta el número de años, más de nueve hasta diez años.

Segundo ajuste

Debemos observar que tanto las utilidades o pérdidas generadas en el ejercicio de 1974, en el primer y segundo caso no cuentan para la determinación del ajuste (art. 19), ya que sólo debe tomarse en cuenta los resultados de ejercicios terminados a partir del 1o. de enero de 1975 de la sociedad emisora de las

acciones.

EJERCICIO	UTILIDAD POR ACCION	FACTOR	UTILIDAD AJUSTADA
1975	200.00	6.79 =	\$ 1,358.00
1976	300.00	5.34 =	1,602.00
1977	100.00	4.42 =	442.00
1978	100.00	3.81 =	381.00
1979	400.00	3.17 =	1,268.00
1980	500.00	2.44 =	1,220.00
1981	600.00	1.90 =	1,140.00
1982	700.00	1.0 =	700.00
			<u>\$8,111.00</u>

menos:

Dividendos distribuidos por acción	
\$600.00 por factor 1.0	\$ 600.00
	<u>\$ 7,511.00</u>

Determinación del costo ajustado por acción

Importe del 1er. ajuste -----	\$72,960.00
Importe del 2o. ajuste -----	<u>7,511.00</u>
Costo total ajustado por acción	<u>\$80,471.00</u>

Cálculo de la utilidad en enajenación por acción

Valor de la enajenación-----	\$140,000.00
menos	
Costo total	<u>80,471.00</u>
Ganancia en la enajenación	<u>\$ 59,529.00</u>

Otros aspectos importantes que hay que destacar del artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son:

Se considerará utilidad distribuida la que obtenga el socio - accionista, inclusive la que se derive de superávit por revaluación de activos o por cualquier otra causa.

Ejemplo:

Supongamos que en el año de 1981 se efectúa una revaluación de activos de una sociedad, importe que se capitaliza --

emitiéndose acciones con valor de \$400.00 valor nominal a favor de sus socios en el mismo mes, para respaldar el aumento de capital de la sociedad emisora. En abril de 1983 se enajenan acciones a un precio de \$1,000.00 .

Monto original de la inversión \$400.00 por 2.44 (de dos a tres años) \$976.00

Monto original de la inversión-----	\$ 976.00
más:utilidades -----	-----o----
menos:utilidades-----	-----o----
menos:utilidades distribuidas por capitalización ajustada -----	<u>976.00</u>
Costo ajustado de la inversión	\$ 0.00
Enajenación de acciones -----	1,000.00
Ganancia -----	<u>\$1,000.00</u>

1.- Las acciones emitidas por capitalización al ser objeto de ajuste queda sin efecto como se observa en el ejemplo y por lo tanto quedará como ingreso acumulable para la sociedad tenedora de la acción el importe total de la contraprestación.

2.- Contribuyentes con bases especiales de tributación. Estos considerarán como utilidad fiscal del ejercicio que se trate, la misma base que sirva para determinar la participación de utilidades de los trabajadores.

Otras disposiciones aplicables para acciones en el año de 1983 en lo referente a Sociedades Mercantiles.

El artículo 20 transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, referente al ajuste al costo de adquisiciones enajenadas en bolsa de valores para 1982.

Este artículo dice:

"Durante el año de 1982 y para los efectos del Impuesto Sobre la Renta, en el supuesto de acciones enajenadas en bolsa de valores que sean de las que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público considera que se colocan entre el gran público inversionista, la utilidad o pérdida fiscal podrá ajustarse con la participación de los resultados de operación disminuidos, en su caso, con el Impuesto

Sobre la Renta correspondiente a dicha utilidad y la participación de los trabajadores en las utilidades que corresponda a todas las acciones en que la sociedad tenga el 25% o más de capital de otra sociedad residente en el país, siempre que la participación se determine en lo aplicable, conforme a las reglas aprobadas por la Comisión Nacional de Valores. En todo caso la participación no comprenderá a las utilidades distribuidas.

La participación en los resultados de operación, podrá ajustarse por periodos inferiores a un ejercicio, disminuyendo en su caso el impuesto sobre la renta correspondiente a dicha utilidad y la participación de los trabajadores en las utilidades, en la parte proporcional que corresponda al periodo de que se trate, siempre que la opción se aplique para todas las operaciones que se efectúen durante el ejercicio.

Las sociedades controladoras y controladas que estén en los supuestos del Capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estarán a lo dispuesto en dicho capítulo".

Otros artículos importantes, que hay que comentar, son los referentes a:

Artículo 25, Fracción XI.

No serán deducibles:

Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

Artículo 25, Fracción XVIII.

No serán deducibles:

Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, salvo que su adquisición y enajenación se efectue dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

En este artículo la Ley establece un principio de equidad tributaria, si por una parte la ganancia en la enajenación de acciones y partes sociales constituye un ingreso acumulable, la pérdida que provenga de la enajenación de estos títulos será considerada como una deducción del ejercicio en que se haya

efectuado dicha enajenación.

La pérdida se considerará deducible al darse cumplimiento a los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

También se establece en esta fracción que se autoriza la deducción de las pérdidas que provengan de partes sociales, -- siempre y cuando cumplan con las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 77, Fracción XI.

Ingresos exentos.

No se pagará el Impuesto Sobre la Renta por la obtención de los siguientes ingresos:

"Los obtenidos con motivo de la enajenación de títulos de valor, cuando la operación se realice en el país a través de Bolsa de Valores autorizada y siempre que dichos valores sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Artículo 98.

Se refiere a la determinación del costo de adquisición.

"El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones a que se refiere el artículo 97. (Este artículo no se comenta en el presente trabajo, por pertenecer al título de personas físicas).

Tratándose de títulos de valor o de partes sociales, el costo comprobado de adquisición será igual al monto de la aportación o al valor nominal de las acciones emitidas -- por capitalización. Sólo se aceptarán un valor mayor cuando se acredite que se efectuó la retención a que se refiere el artículo 103 de esta Ley.

Los contribuyentes considerarán el costo de las acciones o de los certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, que se enajenen y en caso de que no se pueda identificar, el que corresponda a los primeros que adquirieron en cada sociedad emisora.

Por otra parte el artículo 100 establece:

En el caso de fusión de sociedades, se considerará como costo de adquisición de las acciones o de los certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito, emitidos como consecuencia de la fusión, el que correspondió a las acciones o a los certificados de aportación patrimonial de las sociedades fusionadas".

Artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Este artículo se refiere a los casos en que no puede acreditarse el Impuesto retenido.

Esto es cuando la ganancia la perciba una persona propietaria de acciones al portador, salvo que dichas acciones se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esto es debido a que en 1983 se publicó una disposición - que se refiere que a partir del 1o. de enero de 1984, los títulos de crédito al portador no podrán seguir circulando o ejercerse los derechos que los mismos lleven incorporados, si no se convierten en títulos nominativos.

VALUACION DE INVENTARIOS

El manejo y la valuación de los inventarios, es de suma importancia debido al papel tan valioso que juegan en la determinación de los resultados del ejercicio.

De acuerdo a principios de contabilidad aceptados en México, los inventarios deben valuarse al costo de adquisición o producción lo que comprende la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los gastos que directa o indirectamente se incurren para dar a un producto su condición de uso o venta.

También de acuerdo con principios contables, la evaluación de las operaciones de inventarios pueden hacerse por medio de costeo absorbente o costeo directo, y estos por su parte, llevarse sobre bases de costos históricos o predeterminados, siempre que en este último caso se aproximen a los costos históricos bajo condiciones normales de fabricación.

Para llevar a cabo todo esto es necesaria la aplicación de un Sistema de Control de Inventarios, por medio del cual podemos llegar a conocer las unidades y valores que integran dicho inventario, así como el control de los movimientos de entrada y salida de las mercancías, cuya aplicación depende del método que se utilice.

Los Sistemas de Control de Inventarios se clasifican de acuerdo con la técnica contable y son:

- 1) Control en Forma Global a Valor de Costo.
 - a) Global o Mercancías Generales
 - b) Analítico o Pormenorizado
 - c) Por Ordenes de Producción
 - d) Por Procesos

- 2) Control en Unidades y Valores de Costo.
 - a) Inventarios Perpetuos o Constantes.
- 3) Control a Precio de Costo y Precio de Venta.
 - a) Detallistas.

1) Control en Forma Global a Valor de Costo.

1.a Global de Mercancías Generales.- Este sistema registra los movimientos de mercancías tanto de entrada como de salida a precio de costo y a precio de venta en una cuenta llamada "Mercancías Generales".

En los movimientos efectuados en esta cuenta se mezclan valores a precio de costo y a precio de venta, por lo que su saldo durante el ejercicio no tiene significado, sólo hasta el final del ejercicio cuando se realice el inventario físico de mercancías. Ejemplo:

M E R C A N C I A S	G E N E R A L E S
1. Del Inventario Inicial de Mercancías.	1. De las ventas
2. De las compras de Mercancías.	2. De las devoluciones s/compras
3. De los gastos s/compras	3. De las rebajas y bonificaciones s/compras
4. De las devoluciones s/ventas.	4. Inventario final
5. De las rebajas y bonificaciones s/ventas.	

S= Representa la Pérdida Fruta. S= Representa la Utilidad Bruta.

1.b Sistema Analítico o Pormenorizado.- Este sistema se caracteriza porque su control se basa sólo en valores, y consiste en utilizar tantas cuentas como sea necesario para registrar las operaciones de compra, ventas, etc.

Las cuentas que se utilizan.. detallan las operaciones y son:

Compras

Gastos sobre compras

Devoluciones sobre compras

Rebajas y bonificaciones sobre compras

Ventas

Devoluciones sobre ventas

Rebajas y bonificaciones sobre ventas

Inventario inicial y final de mercancías.

Otro aspecto importante es que se deben realizar recuentos físicos de mercancías al final del ejercicio, para conocer el costo de las mercancías.

Obteniendo el inventario final será posible calcular el costo de lo vendido, puesto que se dispone de cuentas en las cuales se han registrado los otros elementos necesarios para el cálculo. Ejemplo:

Inventario Inicial	\$ 4'000,000.
<u>más:</u> Compras Netas	<u>2'000,000.</u>
Total de Mercancía	\$ 6'000,000.
<u>menos:</u> Inventario final	<u>3'000,000.</u>
Costo de lo vendido	<u>\$ 3'000,000.</u>

Como se puede observar en el ejemplo, el costo de ventas sólo se puede determinar hasta el final del ejercicio, los faltantes de mercancía que se desconocen los absorbe en forma global el costo y la utilidad bruta se determina hasta el final del ejercicio.

Otro problema que se presenta, es al valorar el inventario de artículos terminados, ya que no se sabe que valor se debe dar a los artículos que integran este inventario, -- por la falta de un control unitario que dificulta la utilización de algún método de valuación, lo que lleva a que se valúen dichos inventarios en forma arbitraria, con el riesgo de que las autoridades fiscales les puedan determinar presuntivamente su utilidad fiscal.

Al utilizar este sistema de control los contribuyentes están valuando sus inventarios al último precio de adquisición o producción, como lo podemos observar en el siguiente ejemplo:

FECHA	UNIDADES	VALOR
ENERO	2	\$ 100.
FEBRERO	2	140.
MARZO	2	160
SUMA	6	\$ 400
INVENTARIO FINAL	2 x \$160. =	\$ 320
COSTO DE VENTAS	4	\$ 80

Todo esto lleva al contribuyente a que su costo de ventas sea bajo, lo que produce una utilidad mayor, que trae como consecuencia que el pago de impuestos también sea mayor y sobre utilidades que aún no se han realizado.

- 1.c Sistema de Control por Ordenes de Producción.- En este sistema los elementos que forman el costo de la producción se manejan en forma global, por cada orden. Su aplicación se ha generalizado en empresas que trabajan a base de pedidos y producen por pieza, ensamble o yuxtaposición.

1.d Sistema de Control de Procesos Productivos.- Este sistema se emplea en la industria cuando la producción es continua, es decir - cuando existen varios procesos para transformar la materia prima hasta lograr un producto terminado.

Los elementos que integran el costo de producción, (materia prima, mano de obra y gastos de fabricación) se van registrando en cada proceso y en caso de que la producción se termine en el periodo, el costo unitario se obtiene dividiendo el total de costo incurrido entre el número de unidades producidas.

En caso de que al final del periodo exista producción en proceso, es necesario determinar el valor de la producción equivalente, para obtener el precio unitario de los artículos producidos.

2) Control en Unidades y Valores de Costo.

1.a Sistema de Inventarios Perpetuos.- Es el sistema más completo que existe en materia de control de inventarios, al conocerse en forma perpetua y constante la existencia de mercancías en cualquier momento sin necesidad de un recuento físico.

Una de sus principales características es la de controlar unidades y valores por cuantos tipos de mercancías existan en el inventario. Para el control de unidades, se hace necesario abrir auxiliares por cada tipo de mercancía o artículo existente.

En este sistema se utilizan tres cuentas para el registro y control de mercancías o artículos; una de balance y dos de resultados:

1. Almacén
2. Ventas
3. Costo de ventas

- 1) Almacén.- Cuenta de balance que representa en su saldo, el valor de las existencias de mercancías, mediante el registro de entradas y salidas de estas a su precio de costo o de adquisición.
- 2) Ventas.- Cuenta de resultados, su saldo representa las ventas netas del ejercicio el cual se obtiene del registro de abonos que representan el importe de las ventas que se van realizando y de cargos que son: las disminuciones en las ventas como:
 - Las devoluciones
 - Rebajas
 - Bonificaciones
- 3) Costo de Ventas.- Cuenta de resultados, cuyo saldo es deudor y representa el costo de adquisición de la mercancía, el cual se obtiene al cargar esta cuenta con las salidas de las mercancías del almacén a su precio de costo y abonar las devoluciones que se hagan al almacén, también a su precio de costo.

Para el control de unidades y valores, es necesario que se utilicen registros auxiliares o tarjetas auxiliares de almacén para cada tipo de artículo diferente, la suma de estos registros o tarjetas a su valor de costo debe ser igual a la cuenta de almacén en el balance.

Con este tipo de registro se tiene la ventaja de obtener de cada tarjeta la cantidad de artículos en existencia y su valor, sin necesidad de efectuar un recuento físico.

El control unitario y de valores por cada tipo de artículos, permite valuar las ventas a su costo de adquisición o producción, utilizando alguno de los métodos de valuación que permite la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 58 fracc.III de acuerdo a las características de la empresa.

Por último haremos la observación que este sistema no puede aplicarse a un inventario de producción en proceso, ya que no se conocen las unidades que están en el proceso productivo y su costo incurrido se estará modificando constantemente, lo que impide conocer su valor unitario y decir que sólo puede aplicarse a:

- 1) Inventario de Materia Prima.
- 2) Inventario de Artículos terminados.

3) Control a Precio de Costo y Precio de Venta.

3.a Sistema de Detallistas.- Este sistema consiste en controlar los inventarios por grupos de mercancías en forma simultánea a precio de costo y a precio de venta. El control se logra mediante registros contables que permitan la utilización de una cuenta de balance para el precio de costo y cuentas de orden para el precio de venta. Por lo tanto este sistema sólo puede aplicarse a:

- 1) Inventarios de Artículos Terminados:

Empresas:
a) Industriales
b) Comerciales .

SISTEMA DE DETALLISTAS

Haremos el estudio en este tema, de este sistema de control, debido a que en México es poco conocido y se utiliza generalmente en empresas que se dedican a la venta de ropa, tiendas de menudeo y supermercados.

El Sistema de Detallistas consiste en controlar los inventarios por grupos de mercancías en forma simultánea a precio de costo y a precio de venta. El control se logra mediante registros -- contables que permitan la utilización de una cuenta de balance para el precio de costo y cuentas de orden para el precio de venta. Este sistema está considerado por la profesión contable, como un sistema completo, como el de inventarios perpetuos.

Características Principales del Sistema de Detallistas.

- 1.- Se controlan permanentemente los inventarios a su valor de costo y venta. Con base a estos dos valores se obtiene el factor de costo y margen de utilidad sobre las ventas.
- 2.- No es necesario realizar un recuento físico para conocer el inventario, estos datos se obtienen de cifras en libros.
- 3.- Los inventarios físicos que se practiquen, se realizan a precio de venta, lo cual facilita la valuación del inventario. A las cifras obtenidas se les aplica el factor de costo para obtener su valor a precio de costo.
- 4.- La verificación del inventario contra libros se efectúa a precio de venta.
- 5.- Los faltantes se determinan a precio de venta, a los cuales se les aplica el factor de costo del período para obtener su valor a precio de costo.

6.- El valor de los inventarios se ajusta automáticamente a su precio de costo o mercado el que sea menor, ya que el costo de lo vendido absorbe las diferencias por baja de valor en los inventarios. Cuando exista aumento en los precios de venta, el costo permanece igual.

7.- No existe necesidad de un recuento físico total al cierre del ejercicio, bastará con efectuar recuentos parciales por grupos durante el año.

8.- Este sistema permite a diferencia de otros, conocer los faltantes del inventario a su valor de costo y venta.

9.- El costo de ventas se obtiene periódicamente (mensual, bimestral, anual) sin necesidad de recuento físico.

10.- El costo de ventas se obtiene por la diferencia entre la mercancía disponible del periodo y el inventario final a su valor de costo.

11.- El inventario final a precio de costo de un período, se obtiene aplicando el importe del inventario final a precio de venta, el factor de costo que se determinó para la mercancía disponible de dicho período.

12.- Los estados financieros se preparan con la frecuencia -- que se requiera sin efectuar recuentos físicos de mercancías.

13.- Los grupos que integran los inventarios, nos permiten -- preparar una amplia gama de información financiera, base en la toma de decisiones, como son: rotación de inventarios, disponibilidad para compras, estados comparativos de grupos, estadísticas de costos, estadísticas de factores de costo y margen de utilidad -- bruta.

14.- Es un sistema sencillo y económico que representa entre un 20% y 30% de costo de operación, comparado con un sistema de inventarios perpetuos.

Funcionamiento del Sistema de Detallistas.

- a) Determinación de la mercancía disponible (precio de costo y venta)
- b) Determinación del factor de costo.
- c) Deducciones o salidas de la mercancía disponible.
- d) Determinación del inventario final a precio de venta.
- e) Determinación del inventario final a precio de costo.
- f) Determinación del costo de lo vendido.
- g) Determinación de la Utilidad Bruta.

A) Determinación de la Mercancía Disponible.

En lo referente a la determinación de la mercancía disponible se tomará en cuenta el total de mercancía existente en la empresa a su valor de costo y venta y estas a su vez serán la base para obtener el factor de costo.

Ejemplo de cómo obtener la mercancía disponible a precio de costo y venta:

	P R E C I O S	
	COSTO	VENTA
+ Inventario inicial	\$ 300,000.	\$ 600,000.
+ Compras totales o producción	250,000.	500,000.
+ Gastos sobre compras	80,000.	--o--
- Devoluciones sobre compras o producción	(50,000.)	(100,000.)
- Desc., Reb. y Bon. sobre compras	(40,000.)	--o--
+ Compras netas o producción	\$ 540,000.	\$1'000,000.
+ Aumentos netos de precios	--o--	400,000.
+ Transferencias netas de mercancías	50,000.	100,000.
+ Mercancía Disponible	<u>\$ 590,000.</u>	<u>\$1'500,000.</u>

Para el cálculo de la mercancía disponible se tomará en cuenta el inventario inicial que es la existencia al inicio del período, tanto a precio de costo como el de venta. Las compras totales se registran a precio de costo y a precio de venta según la lista de precios de la compañía para los precios de venta. Por lo que se refiere a los gastos sobre compras, aumentarán solo el valor de las compras, como se mostró en el ejemplo anterior, debido a que son los gastos directos en relación a la adquisición de la mercancía. Las devoluciones sobre compras o producción se consideran tanto a valor de costo como a valor de venta. Los descuentos, rebajas y bonificaciones sobre compras, sólo se tomarán en cuenta para las disminuciones a valor de costo de las mercancías. En lo referente a aumentos netos de precios, formarán parte del valor de venta, debido a que sólo repercute en el aumento de precios. Por último se tendrá presente los traspasos de mercancías de sucursal, nombrandosele a esta actividad, transferencias netas de mercancías.

Ahora bien una vez analizado como se determina la mercancía disponible y los elementos que la forman, podremos obtener el factor de costo.

B) Determinación del Factor de Costo.

El factor se obtiene en porcentaje, dividiendo el valor de la mercancía disponible a precio de costo entre la misma a su precio de venta. El porcentaje que se obtenga, representa la relación promedio de costo, sobre el valor de venta de la mercancía disponible.

En base a nuestro ejemplo tenemos:

$$\text{Factor de Costo} = \frac{\text{Mercancía disponible a precio de costo.}}{\text{Mercancía disponible a precio de venta}} = \frac{590,000.}{1,500,000.} = .393,334$$

C) Deducciones o salidas de Mercancía Disponible.

Los elementos que disminuyen o restan el valor de la mercancía disponible, sólo se manejan a su valor de venta, el total de deducciones o salidas se restan de la mercancía disponible a precio de venta para obtener el Inventario Final a precio de venta; entre las deducciones más importantes tenemos:

- 1) Ventas totales.- Es importante que la venta se registre al precio que tenía en el inventario cuando se le da salida a la mercancía, independientemente del precio en que se haya vendido.
- 2) Devoluciones sobre venta.- Representa el importe de las mercancías devueltas por los clientes, al valor que les fueron vendidas o facturadas.
- 3) Descuentos, Rebajas y Bonificaciones sobre ventas.- Son el importe de las disminuciones al valor original de las ventas, otorgadas vía factura o nota de crédito.
Ventas Netas.- Ventas Totales menos (Devoluciones más descuentos más rebajas y bonificaciones sobre ventas).

Es indispensable en este sistema de control que se manejen correctamente estos tres elementos, debido a que cualquier falla en su manejo, ocasiona alteraciones en los resultados. Lo importante es darle salida a la mercancía a su valor que tenga dentro del inventario a precio de venta (valor original). Ejemplo:

VENTAS TOTALES	\$ 1'000,000.
Devoluciones sobre ventas	200,000.
Descuentos, Rebajas y Bonificaciones s/ventas	<u>30,000.</u>
Ventas a precio original	\$ 770,000.
Rebajas netas de precios	140,000.
Filtrantes o faltantes	<u>8,000.</u>
Total de salidas	<u>\$ 622,000.</u>

Las Rebajas o disminuciones netas de precios son.- Las disminuciones al precio original de venta de la mercancía en existencia, la cual ha sido afectada por un cambio de precios, por tanto esta mercancía es ofrecida al consumidor al mismo precio ya rebajado. Generalmente estas rebajas son en forma temporal; bajas, promociones, etc.

Filtraciones o faltantes.- El sistema debe considerar cierta estimación de la mercancía de acuerdo al volumen de ventas, generalmente de un 1% o un 2% sobre ventas netas, pero cada empresa determinará el porcentaje de acuerdo a su giro.

D) Determinación del Inventario Final a Precio de Venta.

Basándonos en lo mencionado en el inciso C) y conociendo cuales son las deducciones de la mercancía disponible, procederemos a calcular el Inventario Final a precio de Venta.

Consiste en restar de la mercancía disponible a precio de venta el total de salidas o deducciones a precio de venta.

Mercancía Disponible	\$ 1'500,000.
menos:	
Total de Salidas	<u>622,000.</u>
Inventario Final	<u>\$ 878,000.</u>

E) Determinación del Inventario Final a Precio de Costo.

Se obtiene aplicando al inventario final a precio de venta, el factor de la mercancía disponible.

Inventario Final a Precio de Costo = Inventario Final a Precio de venta x factor

Inventario Final a Precio de Costo = 878,000. x .393334 = \$345,353

F) Determinación del Costo de lo Vendido.

Se obtiene restando a la mercancía disponible a precio de costo, el valor del inventario final a su precio de costo (por comparación de inventarios).

Costo de Ventas = Mercancía Disponible a precio de costo menos
Inventario Final.

Costo de Ventas = 590,000. menos 345,353. = 244,647.00

G) Determinación de la Utilidad Bruta.

La utilidad bruta se obtiene para efectos de resultados, igual - que en otros sistemas:

Utilidad Bruta = Ventas Netas menos Costo de Ventas

Ventas Totales \$ 1'000,000.

Menos:

Devoluciones s/ventas 200,000.

Ventas Netas \$ 800,000.

Menos:

Costo de Ventas 244,647.

Utilidad Bruta \$ 555,353.

Con base en estos siete puntos podremos obtener el estado de - resultados por el sistema de detallistas.

Una vez hecho todos los registros, se podrá verificar las cifras en libros contra un recuento físico, haciendo los ajustes necesarios en caso de no coincidir. Ejemplo:

Inventario según libros \$ 500,000.

Menos:

Inventario según recuento 480,000

Faltante en precio de venta \$ 20,000.

Ajuste en el estado de resultados con motivo del faltante

	<u>COSTO</u>	<u>VENTA</u>	<u>FACTOR</u>
Mercancía Disponible	\$ 300,000.	\$600,000.	50%
Menos:			
Total de deducciones		<u>120,000.</u>	
Inventario final en libros		\$480,000.	
Menos:			
Ajuste por faltante		<u>20,000.</u>	
Inventario Final Ajustado	\$ <u>230,000.</u>	<u>\$460,000.</u>	50%
Costo de Ventas	<u>\$ 70,000.</u>		

Se observa que al haber disminuido el valor del inventario a precio de venta, también disminuye el inventario a precio de costo y como consecuencia el costo de venta absorbe el faltante del inventario .

Por lo anteriormente expuesto, se puede aclarar que el porcentaje que se debe utilizar es el de la Mercancía Disponible, debido a que es el índice más realista, ya que representa el porcentaje promedio de la relación a precio de costo y venta de la mercancía disponible. También se dice que el sistema detallista es un método a base de promedios, porque el inventario final de un período es una muestra de la mercancía disponible durante dicho lapso.

Otro punto importante que hay que aclarar en este sistema es el aumento de precios que tiene como características principales las siguientes:

- 1) Se debe manejar en el renglón de la Mercancía Disponible, a su precio de venta.

- 2) Modifica el factor de costo de la mercancía disponible, por que el porcentaje se reduce.
- 3) El costo de ventas del período se reduce y como consecuencia la utilidad bruta será mayor. Ejemplo:

	COSTO	VENTA	FACTOR
Mercancía Disponible	\$ 500,000.	\$ 1'000,000.	50%
Aumento de precios		<u>300,000.</u>	
	\$ 500,000.	\$ 1'300,000.	38.46153%

Rebajas de Precios.

1.- Se debe manejar en el renglón de deducciones o salidas de mercancías a su precio de venta.

2.- No se modifica el factor de costo de la mercancía disponible porque el costo de ventas del período absorbe el valor de la rebaja a su precio de costo.

3.- A consecuencia de que el costo de ventas absorbe de inmediato el valor de costo de la rebaja, la utilidad bruta para efectos de resultados disminuye. Ejemplo:

Mercancía Disponible	\$ 18,000.	\$ 45,000.	40%
Menos:			
Rebajas de precios	<u>1,600.</u>	<u>(4,000.)</u>	
Inventario final	\$ 16,400.	41,000.	40%

Las rebajas se reflejan directa e indirectamente en el costo de ventas, de conformidad con el principio contable que dice que los inventarios se valúan a costo o mercado.

METODOS DE VALUACION DE INVENTARIOS

El boletín C-4 del IM.C.P. menciona dos sistemas de valuación para la determinación del costo de los inventarios.

Uno en donde las erogaciones se acumulan en relación a su origen o función y el otro en cuanto al comportamiento de las mismas.

El primero se trata del Sistema de Costeo Absorbente.- El cual se integra de todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación del costo al producto, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán: Materia Prima, Mano de Obra y Gastos Directos e Indirectos de fabricación - que pueden ser variables o fijos.

El segundo es el Costeo Directo.- En este sistema, para la integración del costo de producción, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos:

- La Materia Prima
- La Mano de Obra
- Y los Gastos de Fábrica, que varían en relación a los volúmenes producidos.

La segregación de gasto fijo y variable debe hacerse, tomando en consideración todos los aspectos que pueden influir en su determinación, ya que en ocasiones cierto elemento del costo puede tener características fijas por existir capacidades no utilizadas. -- Cuando existan partidas de características semivariables, la política recomendable es incluirlas en el costo o en los resultados de operación dependiendo de su grado de variabilidad.

Ahora bien, estos sistemas de valuación para la determinación del costo, pueden llevarse sobre la base de costos históricos o -- predeterminados, siempre y cuando estos últimos, se aproximen a -- los históricos bajo condiciones normales de fabricación.

Costos Históricos: El registro de las cuentas de inventarios por medio de costos históricos, consiste en acumular los elementos del costo, incurridos para la adquisición o pro-----ducción de artículos.

Costos Predeterminados: Se calculan antes de iniciarse la pro---ducción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen pueden clasificarse en:

- a) Costos Estimados.- Se basan principalmente en la determinación de los costos, con base en la experiencia de años anteriores o estimaciones hechas por expertos en el ramo.
- b) Costos Estándar.- Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando por lo tanto una medida de eficiencia.

Una vez que se ha establecido el sistema de valuación (costeo directo o absorbente) y las bases sobre las cuales se van a llevar estos (costos históricos o predeterminados), hay que elegir con ---cual de los siguientes métodos se van a valuar los inventarios, -- clasificados de conformidad con la técnica contable y en concordancia con lo establecido en la fracción III del artículo 58 de la -- Ley del Impuesto Sobre la Renta :

- 1) Costos Identificados
- 2) Costos Promedios
- 3) Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS)
- 4) Ultimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS)
- 5) Detallistas.

Los sistemas y métodos que se apliquen van a influir en forma importante en el costo de los inventarios y en la determinación -- del costo y como consecuencia en la utilidad base del cálculo del impuesto y del reparto de utilidades; por lo que es necesario que se utilice juicio profesional en su elección.

1.- Costos Identificados.- Consiste en valor los inventarios al costo histórico en que fué adquirido o producido cada artículo que integra la existencia de mercancías.

Para conocer el costo de estos artículos, generalmente se etiquetan o se les adhiere una placa, con la clave del costo o su codificación, dato que puede comprobarse en registros auxiliares, -- que contienen toda la información de los artículos recibidos de -- producción o comprados con sus respectivos costos.

Ejemplo de el mismo artículo comprado o producido en diferentes fechas;

FECHA	DESCRIPCION	VALOR	CLAVE
ENERO 1983	TIPO -A	\$ 25,000.	A-01-83-AESSS
MARZO 1983	TIPO -A	25,500.	A-03-83-AEESS
JUNIO 1983	TIPO -A	26,100.	A-06-83-ARPSS
AGOSTO 1983	TIPO -A	26,700.	A-08-83-ARISS
OCTUBRE 1983	TIPO -A	27,900.	A-10-83-AIOSS
		<u>\$ 131,200.</u>	

Para efectos de este ejemplo, se utilizó la clave "PANDERITOS"; para conocer el valor del costo de estos artículos, mediante la asignación de las letras que componen esta palabra, de digitos del uno al cero;

Clave	P A N D E R I T O S
Interpretación	1 2 3 4 5 6 7 8 9 0

Con las letras anteriores y con la información siguiente, --
fué con la que se formó la clave de los artículos:

Una Literal :	Para el tipo de artículo
Dos Dígitos:	Mes de producción o compra
Dos Dígitos:	Año de producción o compra

Por lo tanto:

A-03-83-AEES = Artículo tipo "A" producido o comprado en Marzo -
de 1983, con un costo de \$ 25,500.

En éste método el costo no puede ser diferente a la clave, -
etiqueta o placa, por lo que nuestro costo dependerá de la prefe-
rencia del cliente en los artículos de nuestro inventario.

Se utiliza para inventarios de poco movimiento, generalmente
de valor considerable como maquinaria pesada, equipo de transpor-
te, et.

Este método de valuación se puede utilizar con:

- a) Sistema de Inventarios Perpetuos.
- b) Sistema Analítico o Pormenorizado.

2.- Costos Promedios.- En este método como su nombre lo indi-
ca, la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el valor
final de la existencia de unidades habidas, entre el número de --
las mismas, obteniendo así el costo promedio, con el cual se va-
luarán las unidades que vayan saliendo del almacén. Ejemplo:

Compra 2 art. "A" a	\$ 100.	c/u	=	\$ 200.
Compra 6 art. "A" a	110.	c/u	=	660.
Compra 12 art. "A" a	120.	c/u	=	1,140.
				<u>\$ 2,300.</u>

Costo Promedio = $\frac{\$ 2,300.}{20}$ = \$ 115.

Por lo tanto, si vendemos 12 artículos a \$115. c/u el costo se determina como sigue:

Ventas	12 us. a \$ 200.	\$ 2,400.
Menos:		
Costo (12 us. a \$ 115.)		<u>1,380.</u>
Utilidad Bruta		<u>\$ 1,020.</u>

Este método sólo puede utilizarse con un sistema de inventarios perpetuos, que es el que le permite controlar unidades y valores, datos esenciales para obtener el costo promedio.

3.- Primeras Entradas, Primeras Salidas.- Este método se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan registradas prácticamente en los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y a las primeras compras del ejercicio.

Tradicionalmente este método se ha utilizado en épocas de depresión, cuando existen constantes bajas en los precios, ya que el costo de ventas absorbe el valor más alto que rige en el mercado y el inventario quedará valuado al menor precio logrado con esto y cumplir con el principio conservador en materia de inventarios, es decir el inventario queda valuado a costo o mercado el que sea menor.

CONCEPTO	FECHA	PRECIO	ENTRADAS		SALIDAS		EXISTENCIAS	
			US	VALORES	US	VALORES	US	VALORES
COMPRAS	ENERO/83	\$ 500.	20	\$10,000.			20	\$10,000.
COMPRAS	FEB. /83	480.	10	4,800.			30	14,800.
COMPRAS	MARZO/83	430.	40	17,200.			70	32,000.
COMPRAS	ABRIL/83	390.	30	11,700.			100	43,700.

1o. Se venden 10 US a \$ 900. c/u = \$ 9,000.

2o. Se venden 15 US a 900. c/u = 13,500.

3o. Se venden 20 US a 900. c/u = 18,000.

TOTAL \$ 40,500.

1. VENTAS \$ 9,000. 100%

Menos:

Costo de 10 US a \$500. 5,000. 55%

Utilidad Bruta \$ 4,000. 45%

2. VENTAS \$ 13,500. 100%

Menos:

Costo de 10 US a \$500. \$ 5,000.

5 US a 480. 2,400. 7,400. 55%

Utilidad Bruta \$ 6,100. 45%

3. VENTAS \$ 18,000. 100%

Menos:

Costo de 5 US a \$480. \$ 2,400.

15 US a 430. 6,450. 8,850. 49%

Utilidad Bruta \$ 9,150. 51%

Resumen del Costo de Ventas:

1. \$ 5,000.

2. 7,400.

3. 8,850.

\$21,250.

Menos:

Saldo 43,750.

Nuevo In-

ventario \$22,450.

El saldo del inventario queda integrado como sigue:

25.	US de \$ 430.	=	\$ 10,750.
30	US de 390.	=	11,700.
			<u>\$ 22,450.</u>

Como mencionamos anteriormente, este método se debe utilizar en épocas en que existen constantes bajas en los precios, situación que no corresponde a la época en que vivimos, ya que la utilización de este método en la época actual traería como consecuencia un incremento en las utilidades y un mayor pago de impuestos, debido a que el costo absorbería los costos más bajo.

Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tienen que coincidir con la forma en que se estén valuando y para una correcta asignación del costo, deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción.

Este método es conveniente utilizarlo en combinación con un sistema de inventarios perpetuos, aunque también se podría utilizar con el sistema pormenorizado, pero con las limitaciones que tiene por no controlar unidades.

4.- Ultimas Entradas, Primeras Salidas.- El Método "UEPS", - consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que, siguiendo este método las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

Este método se utiliza en épocas inflacionarias, donde los precios constantemente tienden a subir, como lo es el caso actual de México, ya que los costos van a absorber los de los artículos de más alto valor; lo que ocasiona una disminución de las utilidades y con ello un diferimiento en el pago de impuestos y participación de las utilidades de los trabajadores.

Por otra parte, bajo el método "UEPS" se reflejan en general los primeros costos incurridos en inventarios, por lo que los propios inventarios van a quedar valuados automáticamente a su valor más bajo. Ejemplo:

CONCEPTO	FECHA	PRECIO	ENTRADAS		SALIDAS		EXISTENCIAS	
			US	VALORES	US	VALORES	US	VALORES
COMPRAS	ENERO/83	\$ 220.	50	\$ 11,000.			50	\$11,000.
COMPRAS	FEB./ 83	250.	10	2,500.			60	13,500.
COMPRAS	MARZO/83	280.	40	11,200.			100	24,700.
COMPRAS	ABRIL/83	310.	15	4,650.			115	29,350.
1o. Se venden 10 US a				\$ 500. c/u =	\$ 5,000.			
2o. Se venden 60 US a				500. c/u =	30,000.			
3o. Se venden 35 US a				500. c/u =	<u>17,500.</u>			
TOTAL					<u>\$ 52,500.</u>			
1.	VENTAS				\$ 5,000.		100%	
	Menos:							
	Costo de 10 US a \$ 310. c/u				<u>3,100.</u>		62%	
	Utilidad Bruta				<u>\$ 1,900.</u>		38%	
2.	VENTAS				\$ 30,000.		100%	
	Menos:							
	Costo de 60 US a:							
	5 US de	\$310.	=	\$ 1,150.				
	40 US de	280.	=	11,200.				
	10 US de	250.	=	2,500.				
	5 US de	220.	=	<u>1,100.</u>	<u>16,350.</u>		55%	
	Utilidad Bruta				<u>\$ 13,650.</u>		45%	
3.	VENTAS				\$ 17,500.		100%	
	Menos:							
	Costo de 35 US a \$220. c/u				<u>7,700.</u>		44%	
	Utilidad Bruta				<u>\$ 9,800.</u>		56%	

Resumen del Costo de Ventas:

1.	\$ 3,100.
2.	16,350.
3.	<u>7,700.</u>
	\$27,150.

Menos:

Saldo	<u>29,350.</u>
Nuevo In ventario	<u>\$ 2,200.</u>

El saldo del inventario queda integrado como sigue:

10 US a \$ 220. = \$ 2,200.

De acuerdo con "UEPS", los costos más recientes incurridos en la adquisición o producción de inventarios, deben cargarse al costo, de manera que los costos actuales se relacionen en forma razonable con los precios actuales de venta.

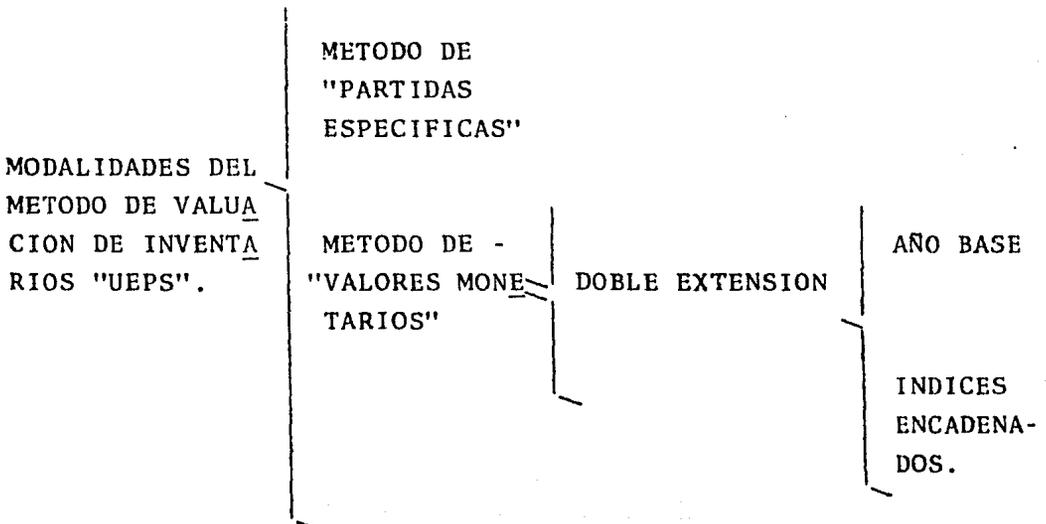
Por otra parte, bajo el "UEPS" se reflejan en el balance general los primeros costos incurridos en inventarios, por lo que los propios inventarios, se mostrarán en menor cantidad, ya que por lo general, los resultados de operación bajo "UEPS" varían de manera importante de los que se obtendrían si se hubiera empleado el de "PEPS" o de "COSTOS PROMEDIOS".

MODALIDADES DEL METODO DE VALUACION
"UEPS"

La primera y más ortodoxa forma de aplicar este método, es la que vimos en el ejemplo anterior, bajo este criterio, para emplear adecuadamente el método de valuación "UEPS" se tendrá que contar con controles que proporcionen la información para identificar la compra a la cual corresponde cada una de las diferentes partidas del inventario que se consume (o venta) o de las partidas que existan en los almacenes a una determinada fecha.

Su aplicación en esta forma implica serias dificultades, sobre todo para empresas que manejan una amplia variedad de materiales y productos, lo que traería como consecuencia que el método "UEPS" fuera impráctico y costoso en su aplicación y que las empresas decidieran no utilizarlo.

Para que el método de manejo y valuación de inventarios "UEPS" sea práctico, se han diseñado modalidades que permite la técnica contable, y a falta de reglamentación por la legislación fiscal mexicana, se concluye que es legalmente válido usar cualquiera de las siguientes modalidades:



1.- "Método de Partidas Específicas".- Bajo éste método, los artículos que integran el inventario son identificados en unidades físicas (piezas, metros, kilogramos, etc.).

La valuación se realiza al final del ejercicio, retrocediendo en las compras, empezando por la más reciente, hasta alcanzar una cantidad en unidades equivalente a las ventas. Este método es fácil de comprender y calcular, ya que los costos se encuentran relacionados con partidas específicas del inventario, aunque implica más trabajo administrativo por el número de cálculos a realizar.

2.- "Método de Valores Monetarios".- Para valuar los inventarios de acuerdo a este método, no es necesario controlar los movimientos o cambios de las unidades físicas que los componen. Lo que sirve de base son los cambios en dinero en el valor de los inventarios, es decir, los costos del año actual se convierten a valor monetario en niveles de costo del año anterior, mediante la aplicación de índices estadísticos para obtener una comparación entre años a niveles de precios constantes. Los importes así determinados, sirven para medir los cambios en las cantidades entre los inventarios inicial y final de cada año.

La teoría básica de este procedimiento establece que una empresa tiene que invertir una cantidad permanente en inventarios, estableciéndose el valor global del inventario necesario para la operación del negocio a los precios del año base (año en el que se adopta el método). Los aumentos posteriores (capas)* se valúan de acuerdo a los costos incurridos en los años en que se adquirieron esos inventarios.

*Las capas anuales del inventario se pueden valorar como sigue:

- a) Costos más recientes
- b) Costos en orden de adquisición o producción.
- c) Costos promedios incurridos en el año.

Existen dos modalidades para efectuar de valores a "UEPS" por el método de "Valores Monetarios":

- I. Doble extensión.
- II. Índices.

I. Doble Extensión.- En ésta modalidad, la cantidad de cada artículo en el inventario final del año fiscal es referida al costo unitario del año base o al costo unitario del año actual si se van a encadenar los índices. Las extensiones respectivas a los dos costos son sumarizadas. El primer total da el monto del inventario actual en términos de costos del año base y el segundo total da el monto del inventario a costo del año actual.

Para determinar cual es el valor "UEPS" del incremento o decremento en el inventario en relación con el año base, se deberá determinar un factor dividiendo el monto del inventario a costo actual entre el inventario valuado a costo del año base o al costo del año anterior, según sea el método a usar. Este factor se multiplicará por el incremento del año y se obtendrá el costo "UEPS" de la capa del inventario, misma que sumada a la capa inicial, o sea la del año base, dará como resultado el monto del inventario final valuado a "UEPS".

Año Base.- Se llama año base a aquel en el que se efectúa el cambio de cualquier otro método de valuación al método de valuación "UEPS" los costos y el inventario final de este año servirán de base para realizar la doble extensión y como primera capa del inventario a "UEPS".

Indices Encadenados.- El procedimiento a seguir en esta modalidad es calcular la doble extensión de una parte representativa del inventario a costos unitarios del año actual y a los costos unitarios usados en la valuación de los inventarios finales del año anterior.- Las extensiones respectivas de los dos costos son sumadas y se calcula el índice anual dividiendo el costo total del año actual entre el costo total del año anterior. Este índice anual se multiplica por el índice acumulado al principio del año, obteniendo el porcentaje relativo del costo del año actual al costo del año base.

II. Indices.- En ocasiones el uso de la doble extensión es impráctico por los cambios tecnológicos, la extensa variedad de artículos o las fluctuaciones en las mismas, por lo que será más conveniente la modalidad de índices.

El índice puede ser calculado, realizando la doble extensión de una parte representativa del inventario o también por el uso de otros métodos estadísticos más complejos. El resultado obtenido se aplicará a todo el inventario considerando que la forma en que se comportaron los costos de la muestra analizada es la misma para el resto del inventario.

A continuación presentaremos un ejemplo de valuación de un inventario a "UEPS", por el método de valor monetario doble extensión-año-base y doble extensión índices encadenados, bajo -- los siguientes supuestos:

1. Se estimó un incremento anual en nivel general de precios de: 30% para 1984, 35% para 1985, 33% para 1986 y 35% para 1987.
2. La valuación de las capas del inventario por las modalidades de doble extensión, se realizó al último costo de adquisición.

METODO DE VALUACION "UEPS"
VALOR MONETARIO
DOBLE EXTENSION -AÑO BASE

Año Base: 1983

Artículo	Unidades	Costo Unitario	Costo Total
A	6,000	\$ 5.	\$ 3,000.
B	2,000	8.	16,000.
C	1,500	9.	<u>13.500.</u>
			<u>\$ 32,500.</u>

Doble Extensión 1984

Inventario Final al 31 de Diciembre de 1984, a costo del año base.

Artículo	Unidades	Costo Unitario	Costo Total
A	9,600	\$ 5.	\$ 48,000.
B	5,000	8.	40,000.
C	3,750	9.	<u>37,750.</u>
			<u>\$121,750.</u>

Inventario Final a Costo actual

Costo Final	Costo Total
\$ 6.50	\$ 62,400.
10.40	52,000.
11.70	<u>43,875.</u>
	<u>\$158,275.</u>

$$\text{FACTOR} = \frac{\$ 158,275.}{\$ 121,750.} \times 100 = 130\%$$

	Precio Base	Factor	Precio "UEPS"
Saldo Base	\$ 32,500.	100%	\$ 32,500.
1a. Capa o Incremento	<u>89,250.</u>	130%	<u>116,025.</u>
	<u>\$121,750.</u>		<u>\$148,525.</u>
Inventario Final a "UEPS"			\$148,525.
Inventario Final a "PEPS"			<u>158,275.</u>
Activo Compensable			<u>(\$ 9,750.)</u>

Doble Extensión 1985

Inventario Final al 31 de Diciembre de
1985, a costo del año base

Artículo	Unidades	Costo	
		Base	Total
A	12,500	\$ 5.	\$ 62,500.
B	7,000	8.	56,000.
C	6,900.	9.	62,100.
			<u>\$ 180,600.</u>

Inventario Final
a Costo actual

Costo		Costo
Final		Total
\$ 9.		\$ 112,500.
11.60		81,200.
13.00		89,700.
		<u>\$ 283,400.</u>

FACTOR = $\frac{\$ 283,400.}{\$ 180,600.} \times 100 = 157\%$

\$ 180,600.

	Precio Base	Factor	Precio "UEPS"
Saldo Base	\$ 32,500.	100%	\$ 32,500.
1a. Capa	89,250.	130%	116,025.
2a. Capa	58,850.	157%	92,395.
	<u>\$180,600.</u>		<u>\$240,920.</u>
Inventario Final a "UEPS"			<u>\$240,920.</u>

Doble Extensión 1986

Inventario Final al 31 de Diciembre de
1986, a costo del año base.

Artículo	Unidades	Costo	
		Base	Total
A	13,750	\$ 5.	\$ 68,750.
B	7,900.	8.	63,200.
C	4,000.	7.	28,000.
			<u>\$ 159,950.</u>

Inventario Final
a Costo actual

Costo		Costo
Final		Total
\$ 12.40		\$ 165,000.
15.40		121,600.
7.50		30,000.
		<u>\$ 316,660.</u>

FACTOR = $\frac{\$ 316,660.}{\$ 159,950.} \times 100 = 198\%$

\$ 159,950.

	Precio Base	Factor	Precio "UEPS"
Saldo Base	\$ 32,500.	100%	\$ 32,500.
1a. Capa	89,250.	130%	116,025.
2a. Capa	38,200.	157%	57,974.
	<u>\$159,950.</u>		<u>\$ 206,499.</u>
Inventario Final a "UEPS"			<u>\$ 206,499.</u>

En éste caso, en el que el inventario disminuyó en unidades por el cambio - del artículo "C" por el "D", la capa del último año se tuvo que reducir. En algunos hasta dejará de existir en su totalidad .

Doble Extensión 1987

Inventario Final al 31 de Diciembre de 1984, a costo del año base				Costo Final a Costo actual	
Artículo	Unidades	Costo Base	Costo Total	Costo Final	Costo Total
A	15,500	\$ 5.	\$ 77,500.	\$ 16.20	\$ 251,100.
B	8,900	8.	71,200.	20.80	185,120.
D	8,000	7.	56,000.	10.10	80,800.
			<u>\$204,700.</u>		<u>\$ 517,020.</u>

$$\text{FACTOR} = \frac{\$ 517,020.}{\$ 204,700.} \times 100 = 253\%$$

	Precio Base	Factor	Precio "UEPS"
Saldo Base	\$ 32,500.	100%	\$ 32,500.
1a. Capa	89,250.	130%	116,025.
2a. Capa	38,200.	157%	57,974.
3a. Capa	44,750.	253%	113,218.
	<u>\$204,700.</u>		<u>\$ 319,717.</u>
Inventario Final a "UEPS"			<u>\$ 319,717.</u>

METODO DE VALUACION "UEPS"
VALOR MONETARIO
DOBLE EXTENSION - INDICES ENCADENADOS

Año Base 1983

Artículo	Unidades	Costo	
		Unitario	Total
A	5,000	\$ 5.	\$ 3,000.
B	2,000	8.	16,000.
C	1,500	9.	13,500.
			<u>\$ 32,500.</u>

Doble Extensión 1984

Inventario Final al 31 de Diciembre de
1984, a costo año base

Artículo	Unidades	Costo	
		Base	Total
A	9,600	\$ 5.	\$ 48,000.
B	5,000	8.	40,000.
C	3,750	9.	37,750.
			<u>\$ 121,750.</u>

Inventario Final
a Costo actual

Costo	Costo
\$ 6.50	\$ 62,400.
10.40	52,000.
11.70	43,875.
	<u>\$ 158,275.</u>

$$\text{FACTOR} = \frac{\$ 158,275. \times 100}{\$ 121,750.} = 130\%$$

$$\$ 158,275. \div 130\% = \$ 121,750. - \$ 32,500 = \underline{\underline{\$ 89,250.}} \quad \text{1a. Capa}$$

	Precio Base	Factor	Precio "UEPS"
Saldo Base	\$ 32,500	100%	\$ 32,500
1a. Capa	<u>89,250.</u>	130%	<u>116,025.</u>
	<u>\$121,750.</u>		<u>\$148,525.</u>
Inventario Final a "UEPS"			\$148,525.
Inventario Final a "PEPS"			158,275.
Activo Compensable			<u>(\$ 9,750.)</u>

Doble Extensión 1985

Inventario Final al 31 de Diciembre de
1985, a costo del año anterior

Artículo	Unidades	Costo	
		Base	Total
A	12,500	\$ 6.50	\$ 81,250.
B	7,000	10.40	72,800.
C	6,900.	11.70	<u>80,730.</u>
			<u>\$ 234,780.</u>

Inventario Final a
Costo actual

Costo	
Final	Total
\$ 9.	\$ 112,500.
11.60	81,200.
13.	<u>89,700.</u>
	<u>\$ 283,400.</u>

$$\text{FACTOR} = \frac{\$ 283,400. \times 100}{\$ 234,780.} = 121\%$$

$$\text{INDICE} = 130\% \times 121\% = 157\%$$

	Precio Base	Factor	Precio "UEPS"
Saldo Base	\$ 32,500.	100%	\$ 32,500.
1a. Capa	89,250.	130%	116,025.
2a. Capa	<u>58,760.</u>	157%	<u>92,253.</u>
	<u>\$ 180,510.</u>		<u>\$240,778.</u>

$$\$ 283,400. \div 157\% = 180,510. - \$ 121,750. = \$ 58,760. \text{ 2a. capa}$$

Inventario Final a "UEPS" \$ 240,778.

Doble Extensión

Inventario Final al 31 de diciembre de
1986, a costo del año anterior.

Artículo	Unidades	Costo	
		Base	Total
A	13,750	\$ 9.	\$ 123,750.
B	7,900	11.60	91,640.
D	4,000	7.	<u>28,000.</u>
			<u>\$ 243,390.</u>

Inventario Final a
Costo actual

Costo	
Final	Total
\$ 12.	\$ 165,000.
15.40	121,660.
7.50	<u>30,000.</u>
	<u>\$ 316,660.</u>

$$\text{FACTOR} = \frac{\$ 316,660. \times 100}{\$ 243,390.} = 130\%$$

$$\text{INDICE} = 157\% \times 130\% = 204\%$$

$$\$ 316,660. \div 204\% = \$ 155,225. - \$ 180,510. = \underline{\underline{\$ 25,285.}}$$

	Precio Base	Factor	Precio "UEPS"
Saldo Base	\$ 32,500.	100%	\$ 32,500.
1a. Capa	89,250.	130%	116,025.
2a. Capa	33,475.	157%	52,556.
	<u>\$155,225.</u>		<u>\$ 201,081.</u>
Inventario Final a "UEPS"			<u>\$ 201,081.</u>

Doble Extensión 1987

Inventario Final al 31 de Diciembre de
1987, a costo del año anterior

Inventario Final a
Costo actual

Artículo	Unidades	Costo Base	Costo Total	Costo Final	Costo Total
A	15,500	\$ 12.	\$ 186,000.	\$ 16.20	\$ 251,100.
B	8,900	15.40	137,060.	20.80	185,120.
D	8,000	7.50	60,000.	10.10	80,800.
			<u>\$ 383,060.</u>		<u>\$ 517,020.</u>

$$\text{FACTOR} = \frac{\$ 517,020. \times 100}{383,060} = 135\%$$

$$\text{INDICE} = 157\% \times 135\% = 212\%$$

$$\$ 517,020. \div 212\% = \$ 243,877. - \$ 155,225. = \underline{\underline{\$ 88,652.}} \quad \text{3a. capa}$$

	Precio Base	Factor	Precio "UEPS"
Saldo Base	\$ 32,500.	100%	\$ 32,500.
1a. Capa	89,250.	130%	116,025.
2a. Capa	33,475.	157%	52,556.
3a. Capa	88,652.	212%	187,942.
	<u>\$243,877.</u>		<u>\$ 389,023.</u>
Inventario Final a "UEPS"			<u>\$ 389,023.</u>

METODO DE VALUACION
 ULTIMAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS
CUADRO COMPARATIVO DE LA VALUACION DE UN INVENTARIO

VALOR MONETARIO

<u>AÑO</u>	<u>AÑO BASE</u>		<u>INDICES ENCADENADOS</u>
	<u>"PEPS"</u>	<u>"UEPS"</u>	<u>"UEPS"</u>
1983(Año Base)	\$ 32,500	\$ 32,500	\$ 32,500.
1984	158,275.	148,525.	148,525.
1985	283,400.	240,920.	240,778.
1986	316,660.	206,499.	201,081.
1987	517,020.	319,717.	389,023.

Como se puede observar, la adopción del método "UEPS" proporciona una gran ventaja aunque no la única, que es el ahorro en materia de impuestos ya que en vez de ser pagado al Gobierno Federal puede ser invertido en la empresa.

Pero no sólo debe tomarse en consideración sólo para este fin, ya que no es apropiado para todas las empresas y no tiene porque adaptarse a él, ya sea para fines fiscales y/o contables. Debe recordarse que una empresa puede valorar sus inventarios o parte de ellos, por el método "UEPS" únicamente para efectos fiscales y continuar con otros métodos para efectos contables.

En efecto, la administración de la empresa debe tomar en consideración al adoptar este método, lo siguiente:

- ° Si la empresa es y espera seguir siendo productiva y la administración no está procurando amortizar pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.
- ° Si la empresa espera un incremento en los costos de sus inventarios.
- ° Si sus acciones se cotizan en la bolsa de valores, el posible impacto de una disminución de sus utilidades distribuíbles.
- ° Si los estados financieros intermedios de la Compañía serán menos precisos como resultado del "UEPS".
- ° Los métodos de valuación de inventarios empleados por los principales competidores y el posible impacto que este hecho tenga en lo que respecta a la posición de la compañía dentro de la industria si dichos competidores no utilizan "UEPS" y como resultado presentan mayores utilidades (este impacto puede compensarse en cierta forma, ya que la compañía puede presentar notas en los Estados Financieros de la utilidad que hubiera obtenido de haber utilizado otros métodos de valuación).

°Si "UEPS" es proferible, para efectos financieros, como método para valuar sus inventarios.

En virtud de que existen pros y contras, es necesario que se estudien a fondo las implicaciones antes de tomar cualquier decisión respecto a si se debe o no adoptar el método "UEPS" - para la valuación de inventarios, ya sea para efectos fiscales y/o contables.

METODO DE VALUACION DE DETALLISTAS.

Este método lo utilizan empresas que realizan ventas al menudeo, como autoservicios, etc. y tienen problemas de cómo manejar gran cantidad de artículos con precios de venta y -- costos distintos.

En este método el importe de los inventarios se obtiene valuando las existencias a precios de venta y deduciéndole - los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el -- costo por grupo de artículos. No es necesario utilizar regis^{tr}os auxiliares especiales para controlar cada tipo de mer-- cancía, esta se controla a base de grupos.

En lo referente al establecimiento de grupos de artículos, estos deben ser homogéneos a los cuales se les asigna - un precio de venta, tomando en consideración el costo de com^{pr}a y el margen de utilidad aprobado. En la práctica se ob-- serva que la agrupación va desde uno hasta doce grupos, todo depende de las características de la empresa y de la necesi-- dad de información, pero estos no deben ser muy numerosos ya que se puede perder el control del manejo de mercancías.

Características.

1. Este método proporciona un constante inventario a -- cualquier fecha sin necesidad del recuento físico, - claro está que se debe cotejar contra inventarios físicos, - pero estos pueden ser por muestreo, como ya mencionamos ante^{rior}mente.

2. Ofrece la información oportuna y confiable sobre los márgenes de utilidad bruta, el costo de ventas y los inventarios.

La utilización de este método requiere de lo siguiente:

- a) Agrupación de artículos homogéneos con márgenes de utilidad bruta similares.
- b) Control efectivo y oportuno de los traspasos de artículos entre departamentos de las ofertas y descuentos

El siguiente ejemplo será de gran ayuda en la comprensión del funcionamiento de este método:

	P R E C I O S		
	COSTO	VENTA	FACTOR
1 Inventario Inicial	\$ 400,000.	\$ 800,000.	50%
A Compras Totales o Producción	300,000.	700,000.	
B Gastos sobre Compras	80,000.	--o--	
C Devoluciones sobre Compras	(20,000.)	(40,000.)	
D Descuentos, Rebajas y Bonificaciones sobre compras	(10,000.)	--o--	
2 Compras Netas (A más B más C menos D)	\$ 350,000.	660,000.	53.03
3 Aumentos netos de precios		100,000.	
4 Transferencias netas	10,000.	20,000.	
5 Total de Mercancía Disponible 1, 2 , 3, 4.	\$ 760,000.	\$1'580,000.	48.10
E Ventas Totales		1'000,000.	
F Devoluciones sobre Ventas		(200,000.)	
G Descuentos, Rebajas y Bonificaciones sobre Ventas		(100,000.)	
6 Ventas netas		\$ 700,000.	
7 Rebajas netas de precios		50,000.	
8 Filtraciones o faltantes		7,000.	
9 Total de Deducciones o Salidas 6 menos (7 más 8)		\$ 643,000.	
10 Inventario Final en Libros (5 menos 9)	\$ 450,708.	937,000.	48.10
11 Costo de Ventas	\$ 309,292.		

NOTA: El cálculo de todos estos elementos que componen el cuadro anterior ya fueron explicados en el tema de Sistemas de Detallistas.

El Estado de Resultados quedaría de la siguiente manera:

Ventas Netas	\$ 700,000.
menos:	
Costo de Ventas	<u>309,292.</u>
Utilidad Bruta	<u>\$ 390,708.</u>

Segundo Ejemplo:

Se dice que es un sistema a base de promedios, ya que el inventario final de un periodo es una muestra de la mercancía disponible durante dicho lapso, situación que se puede comprobar si se compara con el método de costos promedios, obteniéndose los mismos resultados.

CONCEPTO	PRECIO UNITARIO	PRECIO PROM.	UNIDADES	VALORES
Inventario Inicial		12	30	360
Compras Netas	30		45	<u>1,350</u>
Suma			75	1,710
Costo de Venta		22.80	(20)	(456)
Inventario Final		22.80	55	1,254
Ventas (24 artículos por \$38)		912		
Menos :				
Costo de Ventas		<u>456</u>		
Utilidad Bruta.		<u>456</u>		

<u>Detallistas</u>	Precio de Costo	Precio de Venta
Inventario Inicial	\$ 360.	\$ 720.
Compras netas	1,350.	2,700.
Mercancía disponible	\$ 1,710.	\$ 3,420. 50%
Ventas		(912.)
Inventario Final	\$ 1,254.	\$ 2,508. 50%
Costo de ventas	<u>\$ 1,254.</u>	
<u>Resultados</u>		
Ventas	\$ 912.	
menos:		
Costo de ventas	<u>456.</u>	
Utilidad Bruta	<u>\$ 456.</u>	

Como se mostró en el ejemplo los resultados son los mismos, en los dos métodos suponemos que se maneja el mismo tipo de mercancía.

Dentro de este tema consideramos necesario hacer el estudio de la combinación de métodos, en este caso será "UEPS" y DETALLISTAS - debido a que en la actualidad por la época de la inflación que se vive en México, es importante tratar de hacer ahorros en el pago de impuestos y de cuidar del crecimiento empresarial, así como de su estructura financiera.

Combinación de Métodos.

Como ya se mencionó anteriormente el artículo 58 fracción III establece que los causantes mayores deberán valorar los inventarios por cualquier de los siguientes métodos:

- a) Costos Identificados
- b) Costos Promedios
- c) Primeras entradas - Primeras Salidas
- d) Ultimas entradas - Primeras Salidas
- e) Detallistas

No se menciona en la ley nada respecto a que no se deban utilizar dos métodos combinados, por lo tanto se pueden utilizar, siempre y cuando se dé un aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Este nuevo método se utiliza para la valuación de los inventarios de empresas que se dedican a ventas al menudeo.

Cabe aclarar antes de mencionar como funciona esta técnica que la utilización del método de últimas entradas primeras salidas, no es exclusivo de empresas con ciertos giros, por lo tanto las tiendas de autoservicio y tiendas que se dedican a ventas al menudeo en general, pueden establecer este procedimiento combinado, ayudando a la protección de la estructura financiera de este tipo de empresas para evitar su descapitalización.

La Técnica últimas entradas primeras salidas en combinación con detallistas contiene los siguientes pasos: (1)

- a) El inventario final a precio de venta deberá "deflacionarse" aplicándole el incremento, en el índice de precios que se haya tenido entre la fecha del inventario inicial y la del cierre del ejercicio.
El incremento en el índice de precios deberá determinarse con factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.
- b) Disminuir el inventario inicial a precio de venta, el importe deflacionado del inventario final, obtenido en el inciso a).
- c) El resultado obtenido en el punto b) llevarlo a pesos al cierre del ejercicio, aplicándole el incremento en el índice de precios que se determinó en el punto a).

- d) El resultado del inciso c) multiplicarlo por el factor de costo del sistema de detallistas. Este factor se obtiene dividiendo las compras de todo el ejercicio a -- precio de costo, entre su valuación a precio de venta.
- e) En el inciso d) obtuvimos el incremento del inventario inicial también a precio de costo, al cual se le adi-- cionará el propio inventario inicial, también a precio de costo, para obtener el inventario final "UEPS" a -- precio de costo. En el año en que se implante el método "UEPS" el inventario inicial será el que resultó del - método de detallistas, en los años siguientes ese in-- ventario será el que se obtuvo con el método "UEPS" cu ya mecánica es la que se comenta.
- f) Al total del inventario final valuado por el método -- "UEPS" o sea el que resultó del inciso e) se le resta-- rá el valor del inventario final valuado por el método de detallistas. La diferencia que resulte de esta ope-- ración será el incremento al costo de ventas provenien-- te de la combinación de estos dos métodos (UEPS y DETA-- LLISTAS).
- g) Para el caso de que el inventario inicial a "UEPS" ha ya disminuido (la disminución se presenta cuando el re resultado del inciso b) es negativo), se tendrá que reco-- nocer ésta en el monto de los mismos, multiplicando el factor de detallistas por el importe de la disminu---- ción a precio de venta, el factor de detallistas a a-- plicar en este caso, será el correspondiente a la capa más reciente de todas las que integran el inventario i nicial, las cuales se determinaron como se describió - en el inciso a) y f) anteriores. El importe del decre-- miento se deberá restar del inventario inicial al costo resultando de esta operación el inventario final a --- "UEPS", mismo que se restará del inventario final a de tallistas para obtener el complemento del costo de ven-- tas, el cual se verá disminuido por la baja en el in-- ventario inicial.

Ejemplo: Aumento en el Inventario Inicial.

Inventario Final a precio de venta		2'000,000.
menos: Factor de deflación 98.1%		<u>1'902,000.</u>
Que es la variación anual en porcentaje para agosto de 1983, fijado en el índice nacional de precios al consumidor, fijado por el Banco de México.		
Inventario final deflacionario inciso a)		38,000.
Inventario final a precio de venta	400,000.	<u>20,000.</u>
Aumento en el inventario inicial inciso b)		18,000.
más: Factor de deflación 98.1%		<u>17,658.</u>
Aumentos en el inventario inicial a valores del cierre del ejercicio inciso a). por factor de costo del detallista inciso d) 55%.		<u>55%</u>
Aumento en el inventario inicial a valor de costo		19,612.
Inventario inicial a costo		<u>500,000.</u>
Inventario final a UEPS inciso e)		519,612.
Inventario final a detallistas		<u>900,000.</u>
Complemento al costo de ventas inciso f).		<u>\$ 380,388.</u>

Disminución en el Inventario Inicial.

Inventario final a precio de venta	\$ 600,000.
menos: Factor de deflación 98.1%	<u>588,600.</u>
Inventario final deflacionado inciso a)	11,400.
Inventario inicial a precio de venta	<u>100,000.</u>
Disminución en el inventario inicial inciso b)	(88,600.)
Por factor de detallistas (suponemos que es de un 55%)	<u>55%</u>
Disminución en el inventario inicial inciso g)	(48,730.)
Inventario inicial al costo	<u>300,000.</u>
Inventario final a UEPS	251,270.
Inventario final a detallistas	<u>500,000.</u>
Complemento al costo de ventas	<u><u>201,270.</u></u>

DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA APLICABLES A LOS SISTEMAS DE CONTROL Y
METODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS.

Otros Ingresos Acumulables.

Artículo 17. Para efectos de este título se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta ley, los siguientes:

Ingresos Determinados Presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- I. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente - por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los casos en que proceda conforme a las leyes.

Deducciones Autorizadas.

Artículo 22. Los contribuyentes podrán efectuar las de----ducciones siguientes:

- II. El Costo.

Requisitos de las Deducciones.

Artículo 24. Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los siguientes requisitos:

XV. Que el costo de adquisición declarado por el contribuyente corresponda al de mercado. Cuando exceda del precio de mercado no será deducible el excedente.

XVIII. Que el importe de las mercancías en existencia que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hu biera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece al respecto lo siguiente:

"Artículo 51. Destrucción o Donación de Inventarios.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá otorgar la autorización a que se refiere este artículo, siempre que la solicitud correspondiente se presente ante la autoridad administradora, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de cierre del ejercicio en el que hayan perdido valor las mercancías. Cuando las mercancías no hubieren perdido su valor en el ejercicio pero el contribuyente demuestre que la pérdida aconteció en ejercicios anteriores, la autoridad administradora podrá autorizar su destrucción, caso en el que la deducción en los inventarios se hará en la declaración complementaria del ejercicio en que aconteció la pérdida de valor de la mercancía.

Costo de Ventas

Artículo 29. El costo de las mercancías o de los productos enajenados se determinará conforme a lo que denomina la técnica contable sistema de valuación de costeo absorbente, en costos históricos.

Cuando el costo sea superior al de mercado podrá considerarse previo aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el que corresponda a los siguientes valores:

- I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
- II. El de realización, que es el precio normal de enajenación, siempre que sea inferior al de mercado.
- III. El neto de realización, que es el equivalente del precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de mercado.

Determinación del Costo para Actividades Comerciales.

Artículo 32. Los contribuyentes que realicen actividades comerciales, que consistan en la enajenación de mercancías, determinarán el costo de dichas mercancías sumando al inventario inicial el costo de adquisición de las mercancías compradas en el ejercicio, y al resultado se deducirá el importe del inventario practicado al final del ejercicio.

Determinación del Costo para Actividades Industriales, Agrícolas o de Pesca.

Artículo 33. Los contribuyentes que realicen actividades agrícolas, de pesca o silvícolas, determinarán el costo de las mercancías que enajenen conforme al siguiente procedimiento:

- I. Se sumará el inventario inicial de materias primas, el importe de las compradas en el ejercicio que abarque la declaración.
- II. De la suma que resulte conforme a la fracción anterior, se deducirá el inventario final de materias primas.
- III. Al resultado obtenido conforme a la fracción II, se le sumará el costo de la mano de obra directa incurrida, el costo de los gastos indirectos de fabricación, el inventario inicial de producción en proceso y las compras de productos semiterminados.
- IV. A la suma obtenida se le deducirá el inventario final de producción en proceso, obteniendo así el costo de producción.
- V. Al costo de producción se le sumará el inventario inicial de producción terminada y las compras de productos terminados y se le restará el inventario final de productos terminados, obteniéndose de esta forma el costo de enajenación.

Entendiéndose como Gastos Indirectos de Producción o de --
 Manufactura los siguientes:

- Salarios y sueldos de mano de obra Indirectos de Manufacturas
- Gastos de Previsión Social.
- Deducción de Inversiones (Depreciaciones y Amortizaciones).
- Arrendamiento
- Primas por Seguros y daños.
- Fletes y acarreos.
- Gastos de mantenimiento.
- Gastos de conservación.
- Impuestos y Derechos Federales y locales
- Asistencia Técnica.
- Transferencia de tecnología
- Regalías.

Ejemplo:

Estado de Costo de Producción y Venta por el período com--	
prendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 19__.	
Inventario Inicial de Mat.Primas	\$ 00.
más: Compras del ejercicio	<u>00.</u>
Suma	\$ 00.
menos: Inventario Final de Mat.	
Primas	<u>00.</u>
Suma	\$ 00.
más: Mano de obra directa	00.
Gastos Indirectos de Fab.	00.
Inventario Inicial de Pro	
ductos semiterminados	\$ 00.
más: Compras de Productos semi	
terminados.	<u>00.</u>
Suma	00.

Suma de la hoja anterior	\$ 00.	
menos: Inventario Final de Pro <u>ducción</u> en proceso	<u>00.</u>	<u>\$ 00.</u>
Costo de Producción		\$ 00.
Más: Inventario Inicial de Pro <u>ductos</u> Terminados	\$ 00.	
Más: Compras de Productos Ter <u>minados</u>	<u>00.</u>	
Suma	\$ 00.	
menos: Inventario Final de pro <u>ductos</u> terminados.	<u>00.</u>	<u>00.</u>
Costo de enajenación		<u>\$ 00.</u>

Determinación de las Compras Netas como Elemento del Costo.

Artículo 39. Los contribuyentes, para determinar las compras netas como elemento del costo de enajenación de las mercancías y productos enajenados, disminuirán del costo de adquisición las devoluciones, descuentos y bonificaciones.

Los contribuyentes podrán excluir del costo de adquisición los siguientes conceptos:

- I. Fletes, transportes y acarreos de los bienes comprados
- II. Seguros contra riesgos de transportación y manejo de bienes comprados.
- III. Comisiones y gastos de agentes y comisionistas que intervengan en las compras.
- IV. Impuesto a la importación y derechos aduanales y consulares.

La opción a que se refiere el párrafo anterior deberá ejercerse en el primer mes del ejercicio, presentando aviso ante las autoridades fiscales.

Una vez ejercida la opción por un ejercicio se entenderá que esta se mantiene por los siguientes ejercicios, excluyendo se los conceptos señalados en este artículo siguiendo el mismo criterio año con año. Cuando el contribuyente desee cambiar su opción deberá cumplir con las condiciones y requisitos que fije el Reglamento de esta Ley.

Ejemplo:

Costo de adquisición de mercancías y/o productos		\$ 00.
menos: Devoluciones sobre compras	\$ 00.	
Descuentos sobre compras	00.	
Bonificaciones sobre compras	00.	00.
Compras netas		<u>\$ 00.</u>

Los contribuyentes pueden optar por excluir:

menos: -Fletes, transportes y acarrees.	\$ 00.	
-Seguros contra riesgos en transportación y manejo de los bienes .	00.	
-Comisiones y gastos de agentes comisionistas		
-Impuesto a la importación y derechos aduanales y consulares.	00.	\$ 00
Compras Netas		<u>\$ 00.</u>

Obligaciones de los Contribuyentes.

Artículo 58. Los Contribuyentes que obtengan ingresos - de los señalados en este título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

Valuación de Inventarios.

III. Valuar los inventarios por cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Costos Identificados
- b) Costos Promedios
- c) Primeras Entradas, Primeras Salidas
- d) Ultimas Entradas, Primeras Salidas
- e) Detallistas.

Procedimientos de Control de Inventarios.

IV. Llevar procedimientos de control de inventarios que determine el Reglamento de esta Ley.

Para efectos de este artículo el Reglamento en su artículo 23 señala lo siguiente:

"Los causantes que en su última declaración presentada hubieren declarado ingresos acumulables que excedan de 20 millones de pesos, deberán para efectos a que se refiere la fracción IV del artículo 58 de esta Ley, llevar el sistema de control de inventarios perpetuos con excepción de los causantes que utilicen el método de valuación de detallistas.

Los causantes que hubieren declarado, ingresos menores de 20 millones de pesos podrán llevar, de conformidad con la técnica contable, cualquiera de los siguientes sistemas de control de inventarios:

- I. Pormenorizado
- II. Inventarios Perpetuos

Por lo que respecta a los causantes que en su última declaración presentada hubieran declarado, ingresos hasta por 5 millones de pesos, podrán llevar el "Sistema de Control de Mercancías Generales".

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante autorizaciones generales otorgadas por ramas de actividad, podrá permitir sistemas de control de inventarios distintos a los señalados en este artículo. En dichas autorizaciones se establecerán los requisitos que los contribuyentes deberán cumplir para poder llevar el método de control que se permita.

Lo anteriormente expuesto nos puede llevar a una confusión debido a que la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos habla de "Procedimientos de Control de Inventarios" y el Reglamento de "Sistemas de Control de Inventarios", la aclaración sobre lo particular la deberá de dar la técnica contable, ya que en los libros que se han escrito sobre el tema tampoco existe concordancia al darle algunos autores la denominación de Procedimientos, Sistemas e inclusive Métodos de Control de Inventarios.

Para efectos de nuestro trabajo de investigación los de nominamos "Sistemas de Control de Inventarios", de los cuales ya hablamos en temas anteriores.

En relación a lo expuesto en el primer párrafo del artículo 23 del Reglamento de la citada Ley, al mencionar la excepción de los causantes que utilicen el Método de Valuación de Detallistas, interpretamos que se refiere al Sistema de Control de Inventarios, dado que el término detallistas se emplea para el control y valuación de inventarios, característica que no se presenta en ningún otro sistema.

Para una mejor comprensión les presentamos los siguientes cuadros:

CUADRO 1

Causantes con Ingresos Acumulables superiores a 20 millones de pesos	Regla General:	Inventarios Perpetuos
	Excepción a la Regla General:	Sistema de Control de Inventarios Detallistas cuando se utilice el Método de Valuación de Detallistas.
Causantes con Ingresos Acumulables inferiores a 20 millones de pesos	Regla General:	Contribuyentes con Ingresos Acumulables en 5 y 20 millones de pesos, podrán llevar cualquiera de los siguientes Sistemas de Control de Inventarios: 1. Pormenorizado 2. Inventarios Perpetuos 3. Detallistas (1)
Causantes con Ingresos Acumulables hasta 5 millones de pesos.		Marca como opción: Sistemas de Control de Inventarios de Mercancías Generales, además de los tres antes mencionados.

(1) El Reglamento no prevee la opción para estos contribuyentes de utilizar el sistema o método de Detallistas, sin embargo se ha considerado dentro de las opciones, ya que si fué permitido para los contribuyentes con más de 20 millones de pesos, es obvio que para los de menos de 20 millones de pesos, no existe limitación alguna para implantarlo.

CUADRO 2

SISTEMAS DE CONTROL DE INVENTARIOS

ARTICULO 23 DEL REGLAMENTO

1. A PRECIO DE COSTO (EN VALORES)	A) GLOBAL O MERCANCIAS GENERALES (HASTA -- 5'000,000.)	MEDIO DE APLICACION A) EMPRESAS COMERCIALES a) Artículos terminados B) EMPRESAS INDUSTRIALES a) Materia Prima b) Producción en Proceso c) Artículos terminados
2. A PRECIO DE COSTO (EN UNIDADES Y VA LORES)	B) ANALITICO O PORMENO RIZADO (MENOS DE -- 20'000,000)	A) EMPRESAS COMERCIALES a) Artículos Terminados B) EMPRESAS INDUSTRIALES a) Materia Prima b) Producción en Proceso c) Artículos Terminados
3. A PRECIO DE COSTO Y PRECIO DE VENTA (POR GRUPOS)	C) INVENTARIOS PERPE-- TUOS O CONSTANTES (MAS DE 20'000,000)	A) EMPRESAS COMERCIALES a) Artículos Terminados B) EMPRESAS INDUSTRIALES a) Materia Prima b) Artículos Terminados
	D) DETALLISTAS (MAS DE 20'000,000.)	A) EMPRESAS COMERCIALES a) Artículos Terminados B) EMPRESAS INDUSTRIALES a) Artículos Terminados

Cabe aclarar que la Ley marca el supuesto de los contribuyentes que pasan de los 20 millones de pesos de ingresos acumulables, sin tener previsto el caso de que en ejercicios subsecuentes sus ingresos acumulables sean menores a los 20 millones de pesos, por lo cual el regreso al sistema anterior no estará contemplado y se interpreta estrictamente este artículo, el C.P. Jesús Patiño Soto en su libro Sistemas de Control de Inventarios concluye lo siguiente:

"Que una vez que el contribuyente rebase los 20 millones de pesos, estará obligado permanentemente a seguir cumpliendo con la obligación de llevar sistemas de control de inventarios toda vez que, la autorización en vía de regreso no está contemplada ni en la Ley ni en el Reglamento".

También es necesario mencionar que el cumplimiento a la obligación de controlar inventarios, los contribuyentes con más de 20 millones de pesos de ingresos acumulables pueden implantar dos sistemas, ya que no existe limitación o prohibición expresa en el citado Reglamento y menos aún en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la inteligencia de que estos inventarios deben controlarse en forma separada y no realizar trasposos o transferencias de un inventario a otro, porque se puede caer en el supuesto de regular utilidades, sobre todo si se tienen métodos diferentes de valuación.

Elaboración de Balance e Inventario de Existencias.

VII. Formular un Estado de Posición Financiera y levantar un inventario de existencias a la fecha en que se termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Al respecto el Reglamento en su artículo 79 establece lo siguiente:

"Para formular el estado de posición financiera a que se refiere la fracción anterior, los causantes deberán realizar un inventario físico total de las existencias a la fecha del mismo. La práctica del inventario podrá anticiparse hasta el último día del mes anterior al cierre del ejercicio pero en todo caso deberá hacerse el ajuste respectivo para actualizar el saldo a la fecha del estado de posición financiera. Cuando se utilice el sistema de control de inventarios perpetuos o el método de valuación de detallistas, se podrá efectuar mediante conteos físicos parciales durante el ejercicio. Esto último para el caso de empresas que tienen problemas como es el caso de que no cuenten con el personal suficiente para hacer el inventario en un tiempo razonable u otras causas". Por último, el artículo 58 en su último párrafo, a partir del 1o. de enero de 1983, exime a los dedicados a la agricultura, ganadería o pesca, llevar un sistema de valuación de inventarios, métodos de valuación de los mismos, y levantar inventario anual de existencias.

Cambio de Método de Valuación.

Artículo 60. El Método de Valuación de Inventarios adoptado por el contribuyente conforme a la fracción III del artículo 58 de esta Ley, sólo podrá variarse cumpliendo con las disposiciones que al efecto señale su Reglamento.

Cuando el contribuyente haya adoptado el método de costos promedios o el de primeras entradas, primeras salidas y desee cambiar por el de últimas entradas, primeras salidas, podrá efectuar el cambio de valuación, previo aviso a las autoridades fiscales y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- I. Sólo se podrá efectuar el cambio de método de valuación, cuando los inventarios de los últimos tres ejercicios mantengan el mismo factor de rotación o cuando la variación no exceda del 25% de dicho factor.
- II. Del valor que resulte del inventario final del ejercicio en que se haga el cambio con el método de valuación anterior, se disminuirá el valor que se obtenga con el nuevo método; con la diferencia se creará una cuenta de activo compensable para efectos fiscales.
- III. La cuenta de Activo Compensable para efectos fiscales podrá deducirse en ejercicios posteriores a aquel en el que se efectuó el cambio, en la proporción en que el inventario final de este ejercicio resulte inferior al inventario final del ejercicio en que se efectuó el cambio; el saldo pendiente se deducirá, cuando el contribuyente varíe nuevamente el método de valuación o en el ejercicio de liquidación de la sociedad.
- IV. El contribuyente deberá conservar la documentación relativa a los inventarios a que se refiere la fracción II de este artículo, valuados bajo los dos métodos durante los cinco ejercicios siguientes a aquel en que se terminó de deducir la cuenta de activo compensable, para efectos fiscales.

No obstante que este artículo nos remite a las disposiciones establecidas en el artículo 38 de su Reglamento, considerando que lo expuesto en relación al procedimiento a seguir para el cambio de método de valuación de inventarios, es aplicable sólo hasta la fracción II, ya que lo marcado en las siguientes fracciones, no va de acuerdo con lo establecido en el artículo mencionado y las disposiciones establecidas en el Reglamento sólo son aplicables siempre y cuando no vayan en contra de lo establecido dentro de la Ley.

Ejemplo: Fracción I.

Determinación del Factor de los tres últimos ejercicios.

Concepto	1 9 8 0		1 9 8 1		1 9 8 2	
	Inventario	Cto.de Ventas	Inventario	Cto.de Ventas	Inventario	Cto. de Ventas
Inv. Inic. I	18,000		22,000		26,000	
Inv. Fin. I	21,000	13,000	24,000	17,000	27,000	17,000
Inv. Fin. II	22,000	14,000	25,000	18,000	28,000	18,000
Inv. Fin. III	25,000	16,000	27,000	19,000	28,000	18,000
Inv. Fin. IV	26,000	16,000	28,000	19,000	30,000	19,000
Inv. Fin. V	23,000	14,000	26,000	16,000	28,000	20,000
Inv. Fin. VI	24,000	15,000	25,000	15,000	29,000	21,000
Inv. Fin. VII	26,000	17,000	26,000	16,000	30,000	22,000
Inv. Fin. VIII	25,000	17,000	24,000	17,000	29,000	22,000
Inv. Fin. IX	27,000	17,000	27,000	17,000	30,000	21,000
Inv. Fin. X	25,000	14,000	24,000	18,000	33,000	24,000
Inv. Fin. XI	28,000	15,000	26,000	16,000	32,000	23,000
Inv. Fin. XII	24,000	19,000	24,000	19,000	26,000	28,000
	314,000	187,000	328,000	207,000	349,000	253,000

Inventario

Promedio ÷ 13 \$ 24,150. \$ 25,230. \$ 26,850.

Factor de rotación:

Cto.de Ventas ÷ Inv.Prom. 7.74 8.20 9.42

El factor de los últimos tres ejercicios mantiene una variación mínima que no excede del 25%, como se demuestra a continuación:

Factor 1981 7.74 al 25% 1.94

Límite para reunir el requisito

Factor 1981 7.74

más 25% 1.94

Factor límite 9.68

Fracción II.

"Se disminuirá el valor que se obtenga con el nuevo método, del valor que resulte del inventario final del ejercicio en que se haga el cambio, con el método de valuación anterior (promedios o PEPS) y con la diferencia se creará una cuenta de activo compensable para efectos fiscales".

	Inventario Piezas	Valor	Total
Inventario inicial	5	\$ 3,000. (1)	\$ 15,000.
Compras netas	5	3,500.	17,500.
Compras netas	<u>5</u>	4,000.	<u>20,000.</u>
	15		\$ 52,500.

(1) Costo Promedio del ejercicio terminado el 31/XII/82

Costo Promedio = $\$52,500 \div 15 = \$ 3,500. \text{ c/u}$

Venta de 7 piezas al precio de 7,000	PROMEDIO	UEPS
	\$49,000.	\$49,000.
menos:		
Costo de ventas 7 x 3,500	24,500	
Costo de ventas 5 piezas de=4,000	20,000	
2 piezas de=3,500	<u>7,000</u>	<u>27,000.</u>
Utilidad bruta	<u>\$24,500.</u>	<u>\$22,000.</u>

	<u>Promedio</u>	<u>UEPS</u>
Inventarios finales:		
Mercancía Disponible	\$ 49,000.	\$ 49,000.
menos: Cto.de ventas	<u>24,500.</u>	<u>27,000.</u>
Inventario Final	\$ 24,500.	\$ 22,000.
Diferencia de inventarios:		
Costo Promedio	\$ 24,500.	
menos: UEPS	<u>22,000.</u>	
Activo compensable - para efectos fiscales	<u>\$ 2,500.</u>	

Fracción III.

Deducción de la cuenta de activo compensable para efectos fiscales
Ejercicios posteriores a aquel en que se efectuó el cambio.

	<u>1984</u>	<u>1985</u>	<u>1986</u>	<u>1987</u>
Inventario final	\$ 25,000.	\$ 21,000.	\$ 22,000.	\$ 21,500.
Inv.Final ejerc.'				
83 en el cual se efectuó el cambio	<u>22,000.</u>	<u>22,000.</u>	<u>22,000.</u>	<u>22,000.</u>
	<u>NADA</u>	<u>\$ 1,000.</u>	<u>NADA</u>	<u>\$ 500.</u>

El saldo pendiente se deducirá cuando el contribuyente varíe nuevamente el método de valuación o en el ejercicio de liquidación de la sociedad.

Casos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente el precio de adquisición o enajenación.

ART. 64 La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá de terminar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los siguientes casos:

- I. Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.
- II. Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.
- III. Cuando se trate de operaciones de importación, o en general se trate de pagos al extranjero.
- IV. Cuando se trate de operaciones celebradas entre empresas residentes en el país, si una de ellas posee interés en los negocios o bienes de la otra, o bien si existen intereses comunes entre ambas o inclusive cuando una tercera empresa tiene interés en los negocios o bienes de aquellas.

Reglas para estimar precios.

Art. 65. En los casos a que se refiere el artículo anterior y en el caso de establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero que envíen o reciban bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente el costo de los bienes o en su caso el monto de la contraprestación, podrá considerar lo siguiente:

- I. Los precios corrientes en el mercado interior o exterior y en defecto de estos el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales.
- II. El costo de los bienes incrementado por el porcentaje de utilidad bruta con que opera el contribuyente de conformidad con el último párrafo del artículo 63 de esta Ley.
- III. El precio en que una persona enajene bienes adquiridos del contribuyente, disminuído con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicha persona le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Antecedentes.

El 29 de Diciembre de 1978, se publicó en el Diario Oficial de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para entrar en vigor a partir del 1o. de enero de 1980, en sustitución y --- abrogando al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles que estuvo - en vigor desde 1968, presentando el Ejecutivo Federal en su - Exposición de Motivos entre otras cosas lo siguiente:

Que el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, se trataba - de un sistema que debido al desarrollo económico y compleji- - dad de los procesos de producción y distribución, necesitaba ser reestructurado debido a las deficiencias que presentaba, - siendo la principal, el efecto acumulativo del gravamen en -- "cascada" y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, ocasionando una desigualdad en la carga fiscal que favorece los artículos de consumo suntuario en re- - lación con los bienes que adquiere la generalidad de la pobla - ción.

Con el Impuesto al Valor Agregado, también se debe de pa - gar en cada una de las etapas entre la producción y el consu - mo, pero el impuesto deja de ser cascada, ya que cada indus - trial o comerciante al recibir el pago del impuesto que tras - lada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercu - tido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado - en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios - y al llegar éstos al consumidor final no llevan disminuída u - oclulta en el precio, carga fiscal alguna.

Otra de las cosas que propone, es la tasa del 6% a las zonas libres de Baja California y Baja California Sur, debido a su situación particular.

Este impuesto gravará la enajenación de bienes, la --- prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de los bienes tangibles y las importaciones, estableciendo excepciones importantes en las cuales no se pagará impuesto como:

- Todos los procedimientos agrícolas que no sufran ---- transformación industrial, eximiendo la maquinaria -- destinada a estos fines, los fertilizantes y los servicios que a estas actividades se proporcione.
- Los terrenos, ni las construcciones destinadas a casa habitación.

Este impuesto se declarará mensualmente y se efectuará en cálculo anual por ejercicios fiscales coincidentes con - los del Impuesto Sobre la Renta.

Con la implantación del Impuesto al Valor Agregado, se logra la derogación de un conjunto de impuestos federales - que ya no son necesarios porque las actividades que gravan quedarán adecuadamente tratadas con el valor agregado.

En relación a la Exposición de Motivos de Reformas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 1980, el Ejecutivo Federal antes de que la Ley inicie su vigencia, precisa algunos -preceptos para su mejor interpretación y con el fin de crear seguridad jurídica y facilitar su cumplimiento.

		<u>I</u>	<u>S</u>	<u>I</u>	<u>M</u>			<u>I</u>	<u>V</u>	<u>A</u>		
	COSTO	% DE UTILIDAD	IMPORTE UTILIDAD	PRECIO DE VENTA	ISIM	PRECIO VTA. TOTAL	COSTO	% DE UTILIDAD	IMPORTE UTILIDAD	PRECIO DE VENTA	IVA PAGA DO	IVA TRAS LADADO
FRABRICANTE	\$ 100.00	100%	100.00	200.00	8.00	208.00	100.00	100%	100.00	200.00	10	20
MAYORISTA	208.00	50%	104.00	312.00	12.48	324.48	200.00	50%	100.00	300.00	20	30
DISTRIBUIDOR	324.48	33%	107.08	431.56	17.26	448.82	300.00	33%	100.00	400.00	30	40
DETALLISTA	448.82	25%	112.21	561.03	22.44	583.47	400.00	25%	100.00	500.00	40	50
CONSUMIDOR	<u>583.47</u>						<u>550.00</u>					
TOTAL IMPUESTO PAGADO						<u>\$ 60.18</u>	TOTAL IMPUESTO PAGADO					<u>\$ 50</u>

EN ESTE CASO EL PRECIO FINAL SE AFECTA CON LA UTILIDAD QUE SE CALCULO LA SOBRE EL IMPUESTO CONSIDERADO COMO COSTO, POR LO TANTO, ES AQUI DONDE SE VE CLARAMENTE EL IMPUESTO EN "CASCADA".

EN ESTE CASO, EL IMPUESTO SOLO SE TRASLADA, POR LO TANTO NO AFECTA AL COSTO.

DE ACUERDO A LOS COMENTARIOS QUE ANTECEDEN, SE PUEDE OBSERVAR QUE HASTA 1982, EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ERA MENOR QUE EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, CONSIDERADO GLOBALMENTE.

La aplicación de la tasa del 6% se extiende a la franja fronteriza en el Estado de Quintana Roo, colindante con Belice, así como la importación de bienes tangibles a las zonas libres y franjas fronterizas, restringiendo a la tasa del 10% la prestación de servicios independientes que se presten sólo en parte en dichos lugares o cuando se trate de servicios telefónicos o de energía eléctrica.

Se establece como requisito para el acreditamiento del Impuesto pagado en importación de bienes tangibles, que el contribuyente compruebe que los bienes internados a las zonas libres o franjas fronterizas fueron enajenados o utilizados en las mismas.

Se precisa el regimen fiscal de los intereses y se señalan las excepciones al pago del impuesto por dichos conceptos.

Tratándose de primas de seguros, se difiere el pago al momento en que se cubra. Y por importación de bienes tangibles hasta que se pague el impuesto general de importación.

En la Exposición de Motivos de Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para 1981 se propone lo siguiente:

Se propone extender la tasa del 0%, a todos los alimentos con el objeto de que se tenga la posibilidad de acreditar el impuesto que sea trasladado por los insumos y servicios que intervengan en su elaboración y comercialización, así como la enajenación y uso o goce temporal de maquinaria y equipo necesarios para el desarrollo de la agricultura, ganadería y pesca, a los fertilizantes, plaguicidas y demás productos de saneamiento agropecuario y a la prestación de servicios de suministro de energía eléctrica para bombeo de agua para riego de usos agrícolas.

Se gravan las enajenaciones y los servicios prestados por las instituciones de crédito, excepto los servicios de los -- que se deriven intereses y toda otra contraprestación distinta de la principal que reciban o paguen dichas instituciones, re-
lativas al descuento de documentos pendientes de cobro, y las comisiones de los agentes y corresponsables de las institucio-
nes de crédito por dichas operaciones.

Por otra parte, en el artículo 7o, se establece que cuando el contribuyente reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes enajenados, no tuviere impuesto pendiente de acreditar del cual disminuir el impuesto cancelado o restituído, lo pagará al presentar la declaración mensual que corres-
ponda al mes en que reciba el descuento, la bonificación o e-
fectúe la devolución.

Con el propósito de apoyar la fabricación de bienes de ca-
pital, se establece que quien reciba anticipos por enajenación de dichos bienes, pueda cubrir el impuesto sobre el monto de -
cada anticipo, pagando la diferencia que resulte hasta el mo--
mento en que se entregue o envíe el bien.

Durante 1981, los contribuyentes menores conservarán el -
mismo tratamiento que se les ha venido aplicando durante el --
presente año, estableciéndose la posibilidad de que puedan be-
neficiarse del sistema de tasa del 0%, acreditando el impuesto que les sea trasladado en documentación que reúna los requisi-
tos fiscales de acuerdo con los lineamientos que señalan las -
autoridades.

En la Exposición de Motivos de Reformas a la Ley del Im-
puesto al Valor Agregado de 1982, se proponen diversas refor--
mas a la Ley que sólo constituyen ajustes y adecuaciones, como se aprecia de la reforma del último párrafo del artículo 2o.,
de la Ley que excluye a la enajenación o uso o goce temporal de la aplicación de la tasa del 6%, con lo que será aplicable
la del 10%.

Se podrá estimar el destino de las inversiones o gastos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades -- por las que se vaya a estar obligado del pago del impuesto, a efecto de que el contribuyente pueda acreditar el impuesto antes de iniciar operaciones y evitar el soporte de una carga fiscal que le impida desarrollarse plenamente en el periodo operativo. Si de dicha estimación resultara diferencia -- del impuesto por error en el cálculo de gastos o inversiones que no exceda del 10% de los mismos, no se cobrarán recargos, ni se impondrán sanciones .

Se precisa que la enajenación a plazo sólo existirá --- cuando el plazo exceda de doce meses y siempre que se difiera más de la mitad del precio a seis meses, concediéndose el beneficio de trasladar el impuesto a la medida en que se vaya difiriendo el pago.

La adición de un párrafo final del artículo 24 de la -- Ley regula lo referente a los bienes exportados temporalmente y que retornen al país habiéndoseles agregado valor en el extranjero por reparación aditamentos o cualquier otro concepto que implique un valor adicional, considerándolo como - importación de bienes o servicios por los que deberá pagarse el impuesto en base al monto del incremento del valor.

Se propone la derogación del artículo 31 de la Ley que señala los valores que deberán tomarse en cuenta para pagar el impuesto de exportación, atento a que, en el artículo 2o. A y la reforma que se propone al artículo 29 de la Ley, las exportaciones de bienes o servicios están sujetas a la tasa del 0%, con lo que se hacen congruentes estas disposiciones.

Por otra parte se modifica a otros artículos de la Ley, con el fin de adecuarlos a la iniciativa del Nuevo Código -- Fiscal de la Federación, los que entrarán en vigor en la misma fecha que dicho Código.

En la Exposición de Motivos de Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado que entraron en vigor el 1o. de Enero de 1983, se proponen cambios en la tasa general para fijar la en 15% y se establece una tasa reducida del 6% para gravar la enajenación de medicinas y de productos alimenticios que se encuentran industrializados y una tasa alta para gravar la enajenación de bienes, así como los servicios que normalmente son adquiridos o solicitada su prestación por personas de altos recursos económicos, se conservan los alimentos no industrializados a la tasa del 0% preservando en esta forma buena parte de los consumos que integran la llamada canasta del -- trabajador.

Se amplian otros bienes y servicios y su enajenación o prestación se realiza en las franjas fronterizas y zonas libres del país, para gravarlas aplicándoles la tasa general en lugar de la del 6% debido a que no existe justificación alguna para mantenerlas en la tasa reducida.

La propuesta de establecer dos tasas más en este impuesto trae como consecuencia la modificación de otros artículos de la Ley, para precisar en unos pasos las nuevas tasas y en otros para conservar la exención de los bienes gravados con las tasas del 0% y 6%, como lo es el artículo 9o., fracción octava.

Se precisa que cuando el precio pactado sea cierto y determinable con posterioridad el impuesto se pagará hasta que pueda ser determinable; si únicamente parte del precio es determinable con posterioridad, sólo el impuesto correspondiente a dicha parte se diferirá.

Por otra parte en el artículo XV, se modifica la exención de los servicios profesionales independientes para señalar que sólo por los servicios de medicina cuando su prestación requiera título médico, no se pagará el Impuesto al Valor Agregado. Asimismo se derogan las fracciones XV y XVI de dichos artículos para gravar los servicios prestados por los artistas, toreros y autores, entre otros, lo que redundará en el control de esos ingresos, pues dichos servicios se prestan preponderantemente a empresas y estas podrán acreditar el impuesto.

ELEMENTOS ESENCIALES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL
 VALOR AGREGADO

OBJETO	I ENAJENACION DE BIENES II PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES III OTORGAR USO O GOSE TEMPORAL DE BIENES IV IMPORTACION DE BIENES O SERVICIOS
SUJETO	I PERSONAS FISICAS II PERSONAS MORALES
BASE	LOS VALORES QUE SEÑALA LA LEY, PRECIO O CONTRAPRESTACION PACTADA, MAS TODA LA CANTIDAD QUE SE ADICIONE. SIN QUE EL IVA FORME PARTE DE DICHS VALORES.
TASA	15% GENERAL 0% EXCEPCION SEGUN ARTICULO 2-A 6% EXCEPCION SEGUN ARTICULO 2 Y 2-B 20% EXCEPCION SEGUN ARTICULO 2-C
AMBITO DE APLICACION	TERRITORIO NACIONAL
TRASLACION OBLIGATORIA	ES EL COBRO A CARGO DEL IVA QUE EL CONTRIBUYENTE HACE A LOS QUE ADQUIERAN, USEN O RECIBAN LOS BIENES O SERVICIOS. EN FORMA EXPRESA Y POR SEPARADO.
CALCULO DEL IMPTO. A CARGO DEL CONTRIBUYENTE	APLICANDO A LA BASE LA TASA
DETERMINACION DEL PAGO DEL IMPTO	DIFERENCIA DE: IVA A CARGO MENOS: IVA QUE ES ACREDITABLE SEGUN ARTICULO 4o.

Artículos que se modifican por reformas a la Ley, publicados en el Diario Oficial del 31 de Diciembre de 1982, que entraron en vigor a partir del 1o. de enero de 1983.

Artículo 1o.

Se reformó el 2o. párrafo para quedar como sigue:

"El impuesto se calculará aplicando a los valores que se señala esta Ley la tasa del 15%. El Impuesto al Valor Agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores".

Comentarios:

La reforma fundamental para 1983 en esta Ley consistió en el cambio de tasas; así la tasa del 10% a partir del 1o. de enero de 1983 será del 15%. Es de aclararse que en el proyecto de reforma se establecía en el artículo 1o., que el traslado del impuesto se haría dentro del precio o contraprestación pactadas y en ningún caso se podría ofrecer un bien o un servicio señalándose el precio en la contraprestación sin incluir el Impuesto al Valor Agregado o haciendo su separación expresa. Sin embargo, en el proyecto aprobado por la Cámara publicado en el Diario Oficial no se estableció este cambio.

Artículo 2o.

Se reforma el último párrafo para quedar como sigue:

"Tratándose de la realización de actos o actividades que a continuación se señalan, en dichas franjas fronterizas o zonas libres, el Impuesto al Valor Agregado se calculará aplicando al valor que señale esta Ley las tasas del 15 o 20%, según sea el caso.

- I. La enajenación e importación de los siguientes bienes:
 - a) Aquellos cuya enajenación se grave con el impuesto especial sobre producción y servicios.
 - b) Combustibles- líquidos o gaseosos, aceites, grasas, lubricantes derivados del petróleo, así como los productos de la petroquímica básica.
 - c) Vehículos sujetos a matrícula o registros mexicanos
 - d) Inmuebles.
- II. La prestación parcial en las franjas o zonas de los servicios independientes, así como los siguientes:
 - a) Transporte aéreo
 - b) Servicios telefónicos, de energía eléctrica y los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto al de radiodifusión general.
 - c) Los prestados por instituciones de crédito y de seguros, así como a los usuarios de tarjetas de crédito por la cantidad que ellos paguen por la apertura de crédito y por la prórroga para su ejercicio.
 - d) Los de panteones.
 - e) Los de estacionamientos de vehículos
 - f) Los personales independientes y los prestados por agentes aduanales y de bienes inmuebles.

III. El uso o gose temporal de inmuebles.

Comentarios:

Se conserva la tasa reducida del 6% para los actos o actividades realizadas en las zonas y franjas fronterizas, pero a partir del 1o. de enero de 1983 se establecen excepciones en las que se causará la tasa del 15% o la tasa del 20% según corresponda, tratandose de:

Tasa del 15%:

Se aplicará a la enajenación de refrescos, gasolina, automoviles e inmuebles a la prestación de servicios independientes, el transporte aéreo, servicios telefónicos y energía eléctrica; los servicios de panteones, estacionamiento de vehículos, servicios personales independientes y los prestados por los agentes aduanales y de bienes inmuebles.

Tasa del 20%:

Su aplicación de: motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada; la prestación de servicios; señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto al de radiodifusión general, los prestados a usuarios de tarjetas de crédito sobre la cantidad que ellos paguen por la apertura del crédito y por la prorroga de su servicio.

Se observa que con la reforma a este artículo se aumenta considerablemente los actos o actividades que estarán sujetos a la tasa general y a la tasa alta en toda la República, aún cuando se realicen en las zonas fronterizas y perimetros libres.

Artículo 2o. A

Se reforma la fracción I del inciso b y último párrafo de la propia fracción I, para quedar como sigue:

I.

b) Los siguientes bienes:

- 1.- Carne en estado natural;
- 2.- Leche y sus derivados y huevo, cualquiera que sea su presentación.
- 3.- Harina de maíz y de trigo, nixtamal;
- 4.- Pan y tortillas de maíz y de trigo;
- 5.- Aceite vegetal comestible, manteca vegetal;
- 6.- Pastas alimenticias para sopa, excluyendo las enlatadas;
- 7.- Café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo.

c)

El consumo de los alimentos a que se refiere este artículo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del impuesto establecido en esta Ley.

Comentarios:

El artículo 2-A que establecía la tasa 0% sufre un cambio en su fracción I inciso b que se refería a la enajenación de-

los productos destinados a la alimentación, para establecerse a partir del 1o. de enero de 1983 que unicamente los siguientes bienes causarán la tasa del 0% y que son: carne en estado natural; leche natural y sus derivados; huevo - cualquier que sea su presentación, harina de maíz y de trigo, nixtamal, pan y tortillas de maíz y de trigo; aceite vegetal y comestible, manteca vegetal y animal; pastas alimenticias, sopa excluyendo las enlatadas, café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo. Por lo tanto cualquier otro producto destinado a la alimentación no incluido en los anteriores causará la tasa del 6% que más adelante se comenta en el artículo 2-B.

Artículo 2o.-B

Se adiciona este nuevo artículo para quedar como sigue:

"El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala la esta Ley, la tasa del 6%, cuando se realice la enajenación e importación de::

I. Los productos destinados a la alimentación a excepción de:

a) Bebidas distintas a la leche.

b) Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores a que se refieren los incisos b y c de la fracción I del artículo 2o. de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

c) Los que le sea aplicable las tasas del 0% y del 20%

III. Medicinas de patente.

El consumo de los alimentos a que se refiere este artículo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeto al pago del impuesto establecido en esta Ley.

Comentarios:

Se adiciona este artículo para establecer una nueva tasa del 6%, por los conceptos antes mencionados.

El consumo de alimentos en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen se considerará prestación de servicios sujeta del pago de impuesto establecido en la Ley, o sea, a la tasa general del 15%, por lo tanto el consumo en restaurantes, servicios, se pagará a una tasa del 15%.

Artículo 2o. C

Se adiciona a partir del 1o. de enero de 1983 este nuevo artículo para quedar como sigue:

" El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 20% cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación e importación de los siguientes bienes:

a) Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.

b) Televisores para imagen a color con pantalla de más de 75 cm.

Artículo 3o.

Se reforma el segundo párrafo para quedar como sigue:

"La Federación, el Distrito Federal, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las Instituciones Públicas de Seguridad Social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público.

Comentarios:

Con esto se aclaran muchas dudas que se originaron en este tipo de instituciones, derogándose en consecuencia las -- fracciones I y II del artículo 15 que establecía la exención para los servicios prestados por las instituciones ya mencionadas en todos los casos.

Artículo 4o.

Se reforma el primer párrafo para quedar como sigue:

"El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del Impuesto al Valor Agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que el hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o ejercicio que corresponda."

Comentarios:

La reforma en este artículo no es cambiar la referencia a tasas específicas (0%, 6%, 15%), sino a "la tasa que corresponda" para determinar la cantidad a que se resta el Iva acreditable.

Artículo 5o.

Este artículo no tuvo ninguna reforma, solo la resolución del 1o. de marzo de 1983 en su punto 78, que se aprueban las formas oficiales de las declaraciones que deberán formular los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

Artículo 7o.

Para efectos de este artículo solo es aplicable la resolución del 31 de marzo de 1983 en su punto 66, donde establece lo siguiente:

"El contribuyente del IVA que reciba la devolución de bienes, enajenados, u otorgue descuentos o bonificaciones con motivo de la realización de actos o actividades gravadas por el IVA, a las tasas que estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 1982 (10%) deberán en la siguiente o siguientes declaraciones mensuales deducir, en lugar del mon

to de las operaciones antes descritas el impuesto que cause con motivo de las mismas, restándose de la que corresponda pagar en las declaraciones mensuales, debiendo constar en toda caso en forma expresa y por separado que el IVA trasladado se canceló o restituye, según sea el caso.

Artículo 9o.

Se reforma la fracción VIII para quedar como sigue:

"Los que sin propósito de lucro enajenen en beneficio exclusivo de sus agremiados, miembros o trabajadores, según sea el caso, las tiendas que establezcan los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales y comunales que operen en los términos de la Ley de la Reforma Agraria, así como las dependencias y organismos públicos que señale la S.H.C.P. en las disposiciones de carácter general. El beneficio previsto en la presente fracción no se aplicará en tratándose a enajenación de bienes afectos a la tasa del 20% a que se refiere el artículo 2o.-C, fracción I de esta Ley.

Comentarios:

Se aclara la exención de que gozan las tiendas sindicales-otras dependencias. No se aplicará tratándose de enajenación de bienes afectos a la tasa del 20% a que se refiere el artículo 2o.-C.

En el Diario Oficial del 31 de Marzo de 1983 en el punto-67 se establecen cuales son los organismos y dependencias que no pagarán IVA, así como sus obligaciones las cuales son las siguientes:

- I. Contar con un sistema de control que permita el acceso a dichos establecimientos exclusivamente a los derechohabientes.
- II. Efectuar las enajenaciones sin propósito de lujo.
- III. Incluir en lugar visible de la documentación que expida la leyenda "Venta a Consumidor Final".

Artículo 12o.

Se reforma el segundo y tercer párrafo para quedar como sigue:

"Cuando el precio pactado sea cierto-determinable con posterioridad, el impuesto se pagará hasta que pueda ser determinado, si únicamente parte del precio, es determinable con posterioridad, solo el impuesto correspondiente a dicha parte se diferirá. Los intereses moratorios y penas convencionales, darán lugar al pago del impuesto en el mes en que se paguen.

En las enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación se podrá diferir el impuesto de conformidad con el reglamento de esta Ley. Tratándose de arrendamientos financieros, al impuesto que corresponda a la operación, se le aplicará el por ciento que señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta para determinar el monto original de la inversión y la diferencia será el impuesto que podrá deducirse, en los términos que señala el reglamento de esta Ley".

Comentarios:

La reforma de este artículo consistió en aclarar que cuando el precio pactado sea cierto y determinable con posterioridad, el impuesto se pagará hasta que pueda ser determinado; si únicamente parte del precio es determinable con posterioridad, sólo el Impuesto al Valor Agregado correspondiente de dicha parte se diferirá. Con esta reforma consideramos se aclaran muchos problemas de tipo financieros, en virtud de que se presentaba su problema de pago de Impuesto al Valor Agregado sobre cantidades que aún no se habían determinado, sin embargo es de aclararse que la obligación de pagos nacerá desde el momento en que se den las circunstancias para determinar el precio y no cuando efectivamente se determinen.

Artículos Transitorios.

Artículo 16o. Transitorio de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales.

Artículo 16o.

Los precios pactados antes del 1o. de enero de 1983, podrán ser aumentados en la cantidad necesaria para trasladar el incremento en el Impuesto al Valor Agregado que resulte de la aplicación de las nuevas tasas.

Comentarios:

En este artículo transitorio se establece que los precios pactados antes del 1o. de enero de 1983, podrán ser aumentados en la cantidad necesaria para trasladar el incremento en el Impuesto al Valor Agregado que resulte de la aplicación de las nuevas tasas.

Resolución que establece reglas de carácter general y otras disposiciones fiscales para el año de 1983, del 31 de marzo (circular miscelánea)

Debido a que ya se trataron la mayoría de los puntos de esta resolución en el tema de Modificaciones por Reformas a la Ley, sólo vamos a presentar los puntos faltantes, relacionados con Sociedades Mercantiles.

Punto 70.

Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado - que hayan prestado servicios o concedido el uso o goce temporal de bienes, pagarán el impuesto a la tasa del 10% cuando la contraprestación fué exigible antes del 1o. de enero de 1983; si es exigible con posterioridad, en razón de que los actos o actividades fueren de carácter continuo, se pagará el impuesto a la tasa del 15% o 20%, según sea el caso, por la parte de la contraprestación correspondiente a los actos que se realicen a partir de dicha fecha.

Se pagará el impuesto a la tasa del 6%, 15% o 20% - según sea el caso en la importancia temporal que se convierta en definitiva con posterioridad al primero de enero de 1983.

Punto 71.

De conformidad con el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se dan a conocer los muebles que puede contener una casa-habitación, sin que por ello se considere que se proporciona amueblada:

- I. Cocina y baño.
- II. Alfombras y tapices.
- III. Calentadores para agua.
- IV. Guardarropa y armario.
- V. Cortinas.
- VI. Cortineros.
- VII. Teléfono y aparato de intercomunicación.
- VIII. Sistema de clima artificial.
- IX. Sistema para purificación de aire o agua.
- X. Chimenea no integrada a la construcción.
- XI. Tendederos para el secado de ropa.

Los muebles mencionados deberán formar parte del inventario del contrato que se celebre para otorgar -- uso o goce temporal del bien inmueble destinado a ca sa habitación.

Punto 73.

Para efectos a que se refieren los artículos 1o. y 32, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A (tasa del 0%). A la misma Ley no tendrán la obligación de trasladar en forma expresa y por separado el impuesto a la tasa 0%.

Punto 75.

Para efectos del artículo 36 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando la documentación que se ex pida, no señale en forma expresa y por separado el -- monto del impuesto, se determinará el valor de la -- contraprestación pactada, dividiendo el precio, in-- cluyendo el impuesto, entre 1.06, 1.15 ó 1.2, según se trate de operaciones afectadas a la tasa del 6%, 15% ó del 20%; el resultado así obtenido se restará al monto total de la operación y la diferencia será el impuesto causado, que deberá hacerse constar por separado cuando el adquirente, el prestatario de un servicio o quien use o goce temporalmente el bien -- así lo solicite.

El precio que se cobre al cliente deberá ser siempre el mismo, independientemente de que el impuesto se -- traslade dentro del mismo o en forma expresa y por -- separado, de él. En ambos casos, los contribuyentes menores no tendrán la obligación de enterar el im-- puesto trasladado ya que este queda comprendido dentro del monto del impuesto que le haya estimado la -- autoridad fiscal.

Cuando la documentación comprobatoria no reúna los -- requisitos el Impuesto al Valor Agregado no será --- acreditable para los contribuyentes que adquieran -- los bienes o reciban los servicios de los contribu-- yentes menores, ni deducible el gasto realizado para efectos de Impuesto Sobre la Renta.

Criterios emitidos por la Dirección General de Fiscalización aplicables a la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Régimen Fiscal aplicable a la enajenación de automóviles y camiones (comerciales) usados.

"Con fundamento en los artículos 35 del Código Fiscal de la Federación y 66 fracción II, del Reglamento Interior de ésta Secretaría, se da a conocer el criterio que deberán seguir en la aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la enajenación de automóviles y camiones (comerciales) usados realizada por empresas cuyo giro sea la venta de automóviles nuevos o usados, adquiridos de personas que para efectos del Impuesto sobre la Renta, no tributen conforme al título II o IV capítulo IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por la realización de actividades empresariales.

Por la enajenación de esos bienes, las empresas citadas, estarán obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado en los términos de la excepción que establece el artículo 9o. fracción IV, de la Ley de la Materia, sobre el valor que señala el artículo 12 del mismo ordenamiento Legal. Sin embargo, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se establece la opción de pagar el impuesto de que se trata sobre la diferencia entre el precio de adquisición y el de enajenación, siempre y cuando se cumplan los requisitos que se indican a continuación:

- a) La empresa, al adquirir los automóviles y camiones (comerciales) usados, expedirá documento en el que se hará constar los datos que a continuación se señalan: nombre, denominación o razón social, registro federal de contribuyentes y domicilio del adquirente; fecha de la operación, nombre, domicilio y en su caso registro federal de contribuyentes del enajenante; importe de la compra; marca, tipo y año modelo de la unidad; número de motor y el de serie de la carrocería.
Dicha documentación deberá conservarla durante 5 años y tener la disposición de las autoridades fiscales.
- b) Los gastos que efectúe la empresa en reparar y mejorar los automóviles y camiones (comerciales) usados adquiridos, se considerarán que no forman parte del precio de compra y el Impuesto al Valor Agregado que le hubiera sido trasladado por esas reparaciones y mejoras, será acreditable conforme a lo previsto por el artículo 4o. de la Ley en materia.

- c) Al enajenarse las unidades, el Impuesto al Valor Agregado deberá trasladarse a la tasa del 15% sobre el valor que represente la diferencia entre el precio de adquisición y el de enajenación, así como cualquier otro cargo que se adicione dentro del valor total de la unidad, sin que exista la obligación de separar expresamente el impuesto en la documentación comprobatoria que al efecto se expida. Sin embargo, cuando los adquirientes de los automóviles y camiones (comerciales) usados lo soliciten, ya sea para efectos de deducción en el impuesto sobre la Renta o acreditamiento del impuesto al valor agregado, en su caso, la empresa enajenante deberá expedir la documentación comprobatoria, separando el impuesto al valor agregado del valor de los vehículos.
- d) La empresa tendrá la obligación de presentar las declaraciones mensuales y del ejercicio a que está obligada, en los términos de los artículos 5o. y 32, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- e) Para que la empresa enajenante pueda acogerse a este tratamiento deberá manifestar que ha optado por este régimen mediante aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con copia a la Tesorería, Secretaría de Finanzas o Dirección General de Hacienda de la entidad federativa correspondiente al lugar donde se encuentre domiciliada, ya sea en forma particular o por conducto de la asociación a la que se encuentra afiliada. Este régimen le será aplicable a éstas empresas a partir de la fecha en que se de el aviso a que se refiere éste inciso, haciéndose la aclaración, que una vez acogidos a él, no podrán dejar de aplicarlo durante el período de su vigencia, si no lo autoriza previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a petición de cada empresa interesada.

Las empresas enajentes que ya dieron el aviso correspondiente durante los años de 1980, 1981 y 1982, no será necesario lo hagan nuevamente para acogerse en 1983.

El tratamiento a que se refiere esta resolución, no será aplicable cuando los automóviles y camiones (comerciales) usados sean adquiridos en alguna empresa.

El régimen señalado en el presente Oficio, se aplicará del 1o de Enero al 31 de Diciembre de 1983.

Criterio de aplicación para el pago de éste gravámen en importación de automóviles y camiones nuevos a las franjas fronterizas y zonas libres.

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 35 del Código Fiscal de la Federación y 63 fracción II del reglamento interior de ésta Secretaría, se da a conocer el criterio de aplicación al artículo 27 primer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 41 de su reglamento, para el pago de éste gravámen, en la importación de automóviles y camiones nuevos a las franjas y zonas que se indican.

En la importación de unidades nuevas llevada a cabo por distribuidores autorizados, a las franjas fronterizas de 20 Kms. paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país y la colindante con la República de Belice, o en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y Baja California Sur, para calcular el impuesto al valor agregado se considerará el valor de la factura incluyendo el equipo opcional común o de lujo adicionado con el monto del impuesto general de importación de los demás efectivamente pagados al momento de la importación.

El presente oficio tendrá aplicación a partir del 1o. de Enero de 1983 y en todo caso su vigencia no excederá del 31 de Diciembre del mismo año.

Criterio aplicable en relación con el suministro de agua potable que prestan personas distintas a la Federación, a las Entidades Federativas o a los Municipios.

Con fundamento en los artículos 35 del Código Fiscal de la Federación y 63 Fracción II del reglamento interior de ésta Secretaría, se da a conocer el criterio que deberán seguir en la aplicación de los artículos 3o. II párrafo y 14 fracción VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los servicios de suministro de agua potable que prestan personas distintas a la Federación, a las Entidades Federativas o a los Municipios.

Tomando en consideración que en ocasiones la Federación, las Entidades Federativas o los Municipios no están en condiciones de prestar directamente el servicio de suministro de agua potable y de que éste es un servicio declarado de utilidad pública conforme el artículo 2o fracción VI de la Ley Federal de Aguas, se resuelve que cuando ese servicio lo presten personas distintas a las expresamente señaladas, no estarán obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado.

En este caso las personas que presten éste servicio, no tendrán derecho al acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado que se les hubiera trasladado o el pagado en la importación de bienes o servicios, con motivo de los gastos o inversiones que hubiésen realizado para prestar el servicio de suministro de agua potable.

El presente oficio tendrá aplicación a partir del 1o. de Enero de 1983 y entodo caso su vigencia no excederá del 31 de Diciembre del mismo año.

Otras Disposiciones.

El manejo de este impuesto es sumamente secillo y objetivo, por tal razón es difícil establecer algunas estrategias puesto que en la gran mayoria de los casos las disposiciones de la Ley se han venido aclarando y en pocos casos existe efecto económico en los resultados de las empresas.

Para concluir sólo deseamos señalar que el anteproyecto de reglamento del Impuesto al Valor Agregado, fué publicado en la revista Investigación Fiscal, en su ejemplar No. 5 correspondiente a los meses de Mayo y Junio de 1983. En él existen disposiciones muy interesantes que solucionan parte de los problemas que se han planteado hasta la fecha y que han venido dando lugar a la expedición de criterios para la aplicación de la Ley.

CAPITULO TERCERO
ESTIMULOS FISCALES

La actividad Industrial, constituye uno de los factores que desde el punto de vista estratégico tiene una importancia fundamental para asegurar el desarrollo integral del país.

En base a lo anterior se han creado una serie de estímulos fiscales, los cuales están siendo modificados continuamente, con el propósito de abarcar todos aquellos puntos débiles que son necesarios para el óptimo desarrollo de los diferentes sectores industriales de nuestro país, los que sobresalen y aún están vigentes en el decreto del 6 de marzo de 1979 que establece los estímulos fiscales para el fomento del empleo y la inversión de las actividades industriales.

Para ello se dividió en zonas o regiones, con el objeto de que las industrias se ubiquen en algunas de ellas de acuerdo a los estímulos que en cada una se otorgan y considerando en lo particular las necesidades del país con el propósito de desconcentrar las ciudades.

ESTIMULOS FISCALES PARA EL FOMENTO DEL EMPLEO Y
LA INVERSION EN LAS ACTIVIDADES INDUSTRIALES.

Los establecidos a partir del 6 de marzo de 1979 persiguen una política específica de la administración del Gobierno y tienen los siguientes propósitos:

- A) Garantizar a la población un mínimo de bienestar, estableciendo una estrategia económica orientada a la creación de empleos.
- B) Realizar el desarrollo industrial aprovechando las ventajas que ofrecen las diferentes regiones del país y a su vez reduciendo la concentración industrial en las grandes urbes.
- C) Apoyar las actividades industriales complementando por medios de los estímulos fiscales el fomento para la realización de objetivos globales.
- D) Sustituir los antiguos estímulos fiscales (descentralización, Istmo de Tehuantepec y crédito del 10% para adquisición de maquinaria) en atención a las nuevas necesidades y circunstancias que ahora se presentan.
- E) Apoyar a la pequeña industria la cual juega un papel prioritario en nuestra economía, al crear mayores empleos y generar divisas distribuyendo equitativamente la propiedad del capital.

DECRETO QUE ESTABLECE LOS ESTIMULOS FISCALES
PARA EL FOMENTO DEL EMPLEO Y LA INVERSION EN
LAS ACTIVIDADES INDUSTRIALES.

Artículo I._ Este decreto establece los estímulos fiscales en apoyo al cumplimiento de los siguientes objetivos:

- 1.- Aumentar el empleo
- 2.- Estimular la inversión en las actividades prioritarias.
- 3.- Impulsar el desarrollo de la pequeña industria.
- 4.- Fomentar la producción de bienes de capital.
- 5.- Propiciar la capacidad industrial instalada.
- 6.- Afianzar el desarrollo regional.

El análisis detallado de cada uno de los objetivos anteriores indica aparentemente que la política general del presente decreto está encausada a dar prioridades y ventajas a la libre empresa, fomentando un ambiente de libertad y seguridad en la inversión sobre todo en la pequeña industria.

Artículo II.- Los estímulos fiscales de este decreto se otorgarán para el Fomento Industrial.

Artículo III. Hace mención de los estímulos en relación al lugar en que se desarrolla la actividad industrial en base al establecimiento de zonas geográficas y la descentralización de las actividades industriales -- (publicado en el Diario Oficial el 31 de enero de 1979).

Se distinguen las siguientes zonas:

Zona I. De estímulos preferenciales

Zona II. De prioridades estatales.

Zona III. De ordenamiento y regulación,
subdividida en:

III A) Area de crecimiento controlado

III B) Area de consolidación

Aunque el presente decreto abarca el territorio nacional existen para cada estado diferentes reglamentaciones en - cuanto a estímulos fiscales dependiendo de objetivos es- pecíficos planteados en base a las prioridades estatales

Artículo IV. Las personas físicas o morales de nacionali- dad mexicana podrán gozar de los estímulos fiscales, cuando realicen alguna de las situaciones pre- vistas en este decreto, y cumplan con los requisitos exi- gidos para su aplicación.

Artículo V. Los estímulos fiscales que establecen este decreto consisten en créditos contra impues- tos federales, que se harán constar en Certificados de - Promoción Fiscal que expedirá la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo VI. Se otorgará un crédito contra impuestos fe- derales a las inversiones industriales des- tinadas a iniciar o ampliar una actividad prioritaria.

El importe de dicho crédito se determinará aplicando al monto de las inversiones beneficiadas el porcentaje correspondiente en base al siguiente cuadro:

ACTIVIDAD INDUSTRIAL PRIORITARIA.	UBICACION DE LAS INVERSIONES	PORCENTAJE DE ESTIMULOS
Categoría 1.	A En cualquier lugar del territorio nacional excepto en la zona III...	20%
	B En la zona III B, sólo ampliaciones.....	20%
Categoría 2.	A En la zona 1.....	15%
	B En el resto del país, excepto en la zona III A, sólo ampliaciones..	10%

Nota:

Los estímulos marcados en las fracciones IB y IIC del cuadro anterior se otorgan a inversiones destinadas a la ampliación de actividades dentro de la misma actividad de la empresa.

Para la fracción IIC las inversiones beneficiadas no sobrepasarán los porcentajes autorizados por el decreto.

Artículo VII. La realización de inversiones para pequeñas industrias de fomento industrial en las zonas I y II dan lugar a un crédito contra impuestos federales del 25% sobre las inversiones beneficiadas.

El estímulo mencionado anteriormente se otorgará también a las inversiones de pequeñas industrias- encauzadas a la ampliación de su actividad industrial en todas las zonas a excepción de la IIIA.

Se define como pequeña industria aquella empresa cuyos activos fijos totales a valor de adquisición no excedan al importe de 200 veces el salario mínimo general de un año correspondiente al Distrito Federal y zona metropolitana.

Es importante mencionar que las adquisiciones de activos fijos por parte de una pequeña empresa sumados a los ya existentes no deben sobrepasar la definición mencionada en el párrafo anterior, ya que para otorgarse el estímulo mencionado la pequeña empresa debe mantener esa característica (la de ser pequeña empresa).

También hay que mencionar que cuando diversas empresas caracterizadas como pequeña industria pertenecen a una misma persona o grupo ó cuando dichas personas sean titulares de la mayoría del capital social se considerará para efectos de este decreto al conjunto como una sola empresa.

Artículo VIII. Los estímulos para el fomento del empleo se otorgarán por:

- I. Los nuevos empleos generados por las inversiones señaladas en el artículo VI.
- II. Al establecer nuevos turnos de trabajo que signifiquen un aumento apreciable en el número de empleados al derivarse esto de cualquier actividad industrial con excepción a la zona IIIA.

La realización de los casos anteriores dará un -- crédito contra impuestos federales del equivalente al 20% del salario mínimo general anual de la zona económica correspondiente multiplicado por el número de empleos generados directamente o bien adicionales por la instalación de nuevos turnos.

El estímulo se otorga por un periodo de 2 años y su monto se calculará sobre una base anual.

Es condición necesaria que los beneficiarios mantengan los empleos generados, cuando menos por un año a partir de la terminación del estímulo y deberán cumplir con las obligaciones de seguro social e infonavit tratándose del establecimiento de turnos extras el beneficiario deberá comprobar que cuando menos dicha operación tiene una antigüedad de 2 años dentro de la empresa para poder obtener los beneficios del estímulo.

Artículo IX. En lo referente a la adquisición de maquinaria y equipos nuevos destinados al desarrollo de cualquier actividad económica dentro del territorio nacional; esta generará un crédito contra Impuestos Federales del equivalente al 5% del valor de adquisición de dichos bienes.

La S.P.F.I. (Secretaría de Patrimonio y Fomento -- Industrial) señalará tipos de maquinaria y equipo así como el nombre de los fabricantes del mismo, cuya adquisición dará lugar al estímulo, mediante listas publicadas en el diario oficial.

Artículo X. Se debe entender por inversión aquella - que se realice a partir del inicio de este decreto para fines del otorgamiento de los estímulos fiscales. La inversión podrá ser aplicada en la construcción de edificios, adquisición de maquinaria y equipos nuevos y en general con cualquier bien relacionado con el proceso productivo.

El monto de la inversión beneficiada se calculará a partir de costos comprobables y no podrán exceder de los importes máximos estipulados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el procedimiento para calcular el monto está estipulado en las reglas de aplicación del presente decreto.

El monto nunca incluirá el impuesto de importación y todos los demás que se trasladen de forma expresa.

Artículo XI. Los titulares de Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Secretaría de Programación y Presupuesto pueden expedir de manera conjunta resoluciones generales para conceder estímulos fiscales en las condiciones previstas por este decreto a personas mencionadas en el artículo IV, las cuales desarrollen una actividad industrial que por utilidad nacional convenga estimular y que por características propias requieran ubicarse en lugares determinados (a excepción de la zona III A).

Artículo XII. Las personas mencionadas en el artículo IV deben reunir los siguientes requisitos:

Artículo XIII. Para los casos de edificios, instalaciones, maquinaria y equipos los beneficiarios deberán observar lo siguiente:

- 1.- Se destinarán exclusivamente para la actividad industrial preescrita con el otorgamiento del estímulo.
- 2.- No se puede autorizar a terceros el uso temporal de los bienes adquiridos bajo el régimen de estímulo fiscal.
- 3.- No son objeto de transmisión alguna, salvo en el caso de fusión de sociedades y herencia; -- siempre que se continúe la actividad industrial original.
- 4.- Deberán ser utilizados en la ubicación autorizada.

Los requisitos arriba mencionados deberán ser cumplidos durante un mínimo de 5 años a partir de la obtención del certificado de promoción fiscal.

Únicamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público consultando previamente a la Secretaría de Programación y Presupuesto podrá autorizar cambios y modificaciones, en las condiciones señaladas por las reglas de aplicación.

Artículo XIV. Los certificados de promoción fiscal son válidos para acreditar su importe contra cualquier impuesto federal excepto aquellos que sean específicos.

El derecho mencionado en el artículo XIV se condiciona al cumplimiento de requisitos marcados en las reglas de aplicación.

La duración del certificado será de 5 años a partir de la fecha de su expedición.

Artículo XV. El certificado de promoción fiscal contendrá:

- 1.- El nombre y Registro Federal de Causantes del titular.
- 2.- El motivo de su expedición.
- 3.- La cantidad acreditable.
- 4.- El monto de la inversión, o en su caso el número de empleos generados.
- 5.- La duración del certificado.

Además, el certificado contendrá los datos señalados por las reglas de aplicación, la fecha, el concepto del impuesto aplicable y el importe del mismo así como el Registro de la oficina recaudadora y el saldo pendiente de acreditación.

Artículo XVI. Los certificados de promoción fiscal no podrán ser aplicados para el pago de impuestos sobre la renta.

La depreciación de los activos fijos se hará sobre el monto original de la inversión deduciendo el importe del beneficio.

Artículo XVII. La persona que se interese por obtener estímulos fiscales deberá solicitar ante la Secretaría de Programación y Presupuesto su registro en el programa de fomento, clasificandose en la actividad industrial correspondiente.

La Secretaría de Programación y Presupuesto, en su caso, deberá constatar que el solicitante cumple con los requisitos marcados en el programa de fomento conforme a la actividad industrial desarrollada clasificandola dentro de la categoría correspondiente. Lo anteriormente mencionado se hará constar en un certificado cuando así se requiera.

Una vez obtenido el certificado arriba mencionado el interesado podrá entonces solicitar los estímulos fiscales ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo XVIII. El interesado deberá presentar por escrito su solicitud para obtener el estímulo fiscal añadiendo además, cuando el caso lo requiera el certificado mencionado en el artículo anterior, las solicitudes deberán contener todos los datos y pruebas que señalan las reglas de aplicación.

Las solicitudes deberán ser presentadas dentro de los plazos fijados.

Será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que verifique los datos asentados en la solicitud determinando cual es la inversión o generación de empleos de acuerdo a este decreto. Una vez aprobada la solicitud podrá ser expedido el certificado de promoción fiscal.

Artículo XIX. La aplicación de los estímulos fiscales -- queda condicionada a que los beneficiarios cumplan con los requisitos marcados en las reglas de aplicación.

En caso de incumplimiento a lo mencionado en el párrafo anterior los certificados perderán su validez, las infracciones se apreciarán de acuerdo a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.

En caso de incumplimiento la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, liquidará las cantidades acreditadas por el titular, los créditos así liberados deberán pagarse dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación de nulidad del certificado. Dicho procedimiento -- además procederá a la cancelación del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y a la cancelación y entrega del certificado de promoción fiscal.

Todo lo mencionado en este artículo se hará constar expresamente en el certificado.

Artículo XX. Las personas que hubiesen solicitado los - estímulos referentes al artículo VI de este decreto podrán garantizar los impuestos generados por la importación de maquinaria y equipo como parte de la inversión beneficiada, en tanto se exprese en el certificado de promoción fiscal.

Para obtener este beneficio se solicitará ante la - Secretaría de Programación y Presupuesto la calificación de la maquinaria y equipo a importar; en caso de resultar favorable la solicitud el interesado deberá garantizar el interés fiscal en los términos determinados por - la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo XXI. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar la exención de impuesto - sobre las ganancias derivadas de la enajenación de activos fijos a los que se refiere el artículo 19 fracción - VI inciso E), segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; los causantes reinvierten el importe total de la enajenación localizada en la zona III A en la adquisición de los bienes autorizados para su relocalización.

Esta exención se aplicará conforme a las bases asentadas en las reglas de aplicación de este decreto y - autorizada por la Secretaría de Programación y Presupuesto.

Artículo XXII. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conforme lo establecido en el artículo 83 y siguientes del Código Fiscal de la Federación podrá cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones de este decreto mediante inspecciones domiciliarias.

Artículo XXIII. Los beneficiarios de los estímulos fiscales deberán otorgar las facilidades necesarias para realizar lo preescrito en el artículo anterior.

Artículo XXIV. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará mediante listas las personas beneficiadas con los estímulos fiscales en el Diario Oficial, señalando el monto del beneficio y las bases para otorgarlo.

Artículo XXV. Los beneficiarios de los estímulos fiscales otorgados por este decreto deberán pagar por concepto de vigilancia el equivalente al 4% del monto del beneficio de acuerdo a lo establecido en las reglas de aplicación.

Artículo XXVA. Las reglas de aplicación del presente decreto serán dictadas conjuntamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Secretaría de Programación y Presupuesto y posteriormente, publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

Por último cabe mencionar que continuarán vigentes hasta el 30 de junio de 1983, quedando derogados a partir del 1o. de julio de dicho año, el decreto que establece los estímulos fiscales para el fomento del Sector Agropecuario, únicamente en lo que se refiere a la explotación avícola, así como el Programa de Fomento a la Producción, Pasteurización e Industrialización de leche de vaca, publicado en el Diario Oficial de la Federación los días 9 de septiembre de 1981 y 28 de Diciembre de 1981 respectivamente.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las disoluciones de impuestos indirectos y a la importación a que se refiere el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de enero de 1980.

Las solicitudes de estímulos fiscales pendientes de resolver, formuladas con base en las disposiciones que se derogan y que hubieran sido presentadas antes de la fecha, en que las mismas quedan derogadas, se tramitarán y resolverán conforme a los procedimientos previstos en dichas disposiciones.

Las personas físicas y morales que conforme a las disposiciones que se derogan hayan obtenido certificados de Promoción Fiscal, podrán seguir acreditando su importe en los términos de dichas disposiciones.

Los contribuyentes, a que se refiere el párrafo anterior continuarán cumpliendo con las obligaciones que les establecieron las disposiciones que se derogan, durante los plazos que en las mismas se señalaban.

Estímulos Fiscales 1983

En lo referente a este tema, para el año de 1983 se incorpora a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el título VI relativo a estímulo fiscal en los artículos 163 y 164 en donde establecen ciertos beneficios para las sociedades mercantiles.

El artículo 163 establece:

Los contribuyentes comprendidos en el título II y el Capítulo VI del título IV de esta Ley, que adquieran bienes nuevos de activo fijo para la realización de actividades empresariales en las zonas de prioridad nacional, que sean utilizados en las ramas de actividad que mediante disposiciones generales establezca la dependencia competente para ello conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y siempre que, los contribuyentes no gocen de ningún otro estímulo o subsidio, tendrán derecho al siguiente:

- I. Cuando el bien sea utilizado en la zona de máxima prioridad nacional podrán deducir en un sólo ejercicio hasta el 50% del monto original de su inversión.
- II. Cuando el bien sea utilizado en la zona de segunda prioridad nacional podrán deducir en un solo ejercicio hasta el 25% del monto original de su inversión.

Este estímulo sólo podrá hacerse valer en cualquiera de los primeros cinco años en que se deduzca la inversión del bien de los demás ejercicios la deducción correspondiente no podrá exceder de los porcentos máximos que establecen los artículos 44 y 45 de esta Ley. Si el estímulo no se hace efectivo durante el plazo de cinco años se perderá el derecho de efectuarlo.

La deducción de la inversión que se efectúe en los términos de este artículo sumada a la que se realice de conformidad con los preceptos a que se refiere el párrafo anterior, - en ningún caso podrá exceder del monto original de la inversión en dicho bien.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable al mobiliario y equipo de oficina así como a bienes para el transporte.

Para los efectos de este artículo, se consideran bienes nuevos de activo fijo aquellos que con anterioridad a su adquisición por el contribuyente que goce del estímulo, no hayan formado parte del activo de una persona residente en el extranjero.

Los bienes por los que se goce de este estímulo deberán permanecer en el activo fijo del contribuyente y en la misma zona de prioridad nacional, durante los cinco ejercicios siguientes a aquel en que hayan sido adquiridos, salvo que se destruyan. Cuando el contribuyente no cumpla con lo dispuesto en este párrafo, estará obligado a pagar la diferencia de impuesto y los recargos que correspondan.

Ejemplo del artículo 163:

Se proyecta en la empresa La Piel, S.A. (fábrica de pieles) realizar un programa de inversión en activos fijos aprovechando los estímulos fiscales que está dando el fisco a través del Impuesto Sobre la Renta, sin que exista necesidad de tramitar previamente autorización para obtenerla.

El programa de inversión autorizada para 1983, es el siguiente:

Maquinaria y equipo que se instalará en Apizaco, Tlax. (se supone que es zona de máxima prioridad nacional)	\$ 150'000,000.
Maquinaria y Equipo que se instalará en Atlixco, Pue. (se supone que es zona de segunda prioridad nacional)	70'000,000.
Equipo de Transporte que dará servicio las dos plantas .	40'000,000.
Mobiliario y equipo	<u>20'000,000.</u>
TOTAL	<u>\$ 280'000,000.</u>

Una vez establecido la maquinaria y equipo que forma -- parte del programa de inversión, mostraremos en un cuadro el tratamiento que tendría esta maquinaria en cuanto a deducciones y conforme a lo que marca el artículo 163 y 45 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Maquinaria y Equipo (planta Apizaco, Tlax.), inversión -----
\$ 150'000,000.

	<u>Inversión</u>		<u>% Depreciación</u>	<u>Disminución</u>
1983	\$ 150'000,000.	x	50%	\$ 75'000,000.
1984	150'000,000.	x	9%	13'500,000.
1985	150'000,000.	x	9%	13'500,000.
1986	150'000,000.	x	9%	13'500,000.
1987	150'000,000.	x	9%	13'500,000.
1988	150'000,000.	x	9%	13'500,000.
1989	150'000,000.	x	5%	7'500,000.
			<u>100%</u>	<u>\$150'000,000.</u>

Se toma el porcentaje del 9% a que en el artículo 45 - fracción VI se marca, que para maquinaria y equipo no incluidos como activo fijo en general, los porcentos máximos autorizados para curtido de piel y fabricación de artículos de piel tiene una deducción del 9%, (en este caso nuestro ejemplo es de una fábrica de piel).

Pero si la empresa no estuviera especificada en este artículo, se tomará el 10% que es el porcentaje de deducción general.

Maquinaria y Equipo (planta Atlixco, Pue.) zona de segunda - prioridad económica 25%.

	<u>Inversión</u>			<u>Disminución</u>
1983	\$ 70'000,000.	x	9%	\$ 6'300,000.
1984	70'000,000.	x	25%	17'500,000.
1985	70'000,000.	x	9%	6'300,000.
1986	70'000,000.	x	9%	6'300,000.
1987	70'000,000.	x	9%	6'300,000.
1988	70'000,000.	x	9%	6'300,000.
1989	70'000,000.	x	9%	6'300,000.
1990	70'000,000.	x	9%	6'300,000.
1991	70'000,000.	x	9%	6'300,000.
1992	70,000.000.	x	<u>3%</u>	<u>2'100,000.</u>
T O T A L			100%	<u>\$ 70'000,000.</u>

NOTA: Este estímulo según marca la Ley en el artículo 163 - de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, puede hacerse valer cualquiera de los primeros cinco años en que se deduzca la inversión del bien. Por lo tanto la empresa tomó la resolución de diferir esta deducción hasta el 2o. año, para que no se acumule en un sólo año la disminución, esto es porque el total de la deducción de la maquinaria de Tlaxcala se tomó en 1983. A los demás ejercicios se les aplicará la tasa correspondiente sin exceder de el 100% máximo fijado - por la Ley.

En lo referente al Equipo de Transporte, se tiene:

	<u>Inversión</u>	<u>% Depreciación</u>	<u>Disminución</u>
1983	\$ 40'000,000. x	20%	\$ 8'000,000.
1984-1987	40'000,000. x	<u>20%</u>	<u>32'000,000.</u>
T O T A L		100%	<u>\$ 40'000,000.</u>

NOTA: Este estímulo no abarca el equipo de transporte aunque esté en zona de prioridad nacional, es por este motivo que la depreciación se deducirá con base en lo dispuesto en el artículo 44-VI de un máximo del 20% anual.

Mobiliario y Equipo:

	<u>Inversión</u>	<u>% Depreciación</u>	<u>Disminución</u>
1983	\$ 20'000,000. x	10%	\$ 2'000,000.
1984-1992	20'000,000. x	<u>10%</u>	<u>18'000,000.</u>
		100%	<u>\$ 20'000,000.</u>

Igual que en el caso anterior, no es susceptible gozar del estímulo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aún cuando sean nuevos.

Se aplicó el por ciento que autoriza el artículo 44-III del 10% anual.

Por otra parte el título referente a estímulos fiscales marca otro artículo que es el 164 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece lo siguiente:

Estímulos por reinversión del monto de enajenación de inmuebles ubicados en el Distrito Federal.

Los contribuyentes comprendidos en el título II y el capítulo VI del título IV de esta Ley, que enajenen bienes inmuebles de su activo fijo, ubicados en el Distrito Federal, o en el área de crecimiento controlado integrada por los municipios que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, tendrán

derecho a acreditar una cantidad equivalente al 50% del impuesto de adquisición de inmuebles que se hubiera causado con motivo de la enajenación contra las cantidades que por concepto de impuesto sobre la renta estén obligados a enterar, inclusive como retenedores, siempre que dentro de los dos años siguientes a aquél en que se realizó la enajenación, inviertan el importe de la misma en bienes de activo fijo, que sean utilizados para realizar actividades empresariales fuera del Distrito Federal y del área de crecimiento controlado a que se refiere este párrafo, en acciones nominativas o en partes sociales, de sociedades que inviertan en las zonas de prioridad nacional -- cuando menos una cantidad equivalente al importe de la enajenación. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo podrá efectuarse dentro de los cinco ejercicios siguientes a aquél en que se realice la inversión por los contribuyentes.

Las inversiones a que se refiere el párrafo anterior no podrán efectuarse en mobiliarios y equipo de oficina así como en bienes para el transporte.

Los activos fijos o las acciones nominativas y partes sociales que den lugar al goce del estímulo fiscal a que se refiere este artículo, deberán permanecer durante cinco años en propiedad del contribuyente; en caso contrario deberá pagar la diferencia de impuestos y recargos correspondientes.

Ahora bien, para el mejor entendimiento de este artículo haremos un ejemplo:

El Consejo de Administración de la empresa Plastimex, S.A. fábrica de plásticos, en asamblea extraordinaria decide vender el terreno de 4,000m² ubicado en Vallejo, D.F. en \$80'000,000. a Inmobiliaria Jiménez, S.A., correspondiéndole un impuesto sobre adquisición de bienes de \$7'800,000. conforme a la Ley de Adquisición de Inmuebles .

El Consejo de Administración pretende aprovechar el estímulo fiscal que señala el artículo 164 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tomando en cuenta lo siguiente:

- | | | |
|--|-----|----------------|
| 1.- Invierte en 1983 en maquinaria y equipo en Tlaxcala (supuesta zona de máxima prioridad nacional) | 1/3 | \$ 20'000,000. |
| 2.- Invierte en 1983 en Acciones Nominativas de la empresa La Piel, S.A., en Zamora, Mich. | 2/3 | 20'000,000. |
| 3.- Adquiere un terreno en Cuajimalpa por valor de | 3/3 | 20'000,000. |
| 4.- Al presentar en Marzo de 1984 su declaración anual tiene en impuesto a cargo de: | | 8'000,000. |
| 5.- Enajena en 1983 la maquinaria y equipo obteniendo utilidad | | 8'000,000. |

Ahora bien se tiene según el artículo 164 un estímulo --- del 50% del impuesto sobre adquisición de bienes que fué de -- \$7'800,000. o sea que el estímulo será de \$3'900,000. si se -- cumple con los requisitos señalados pero como en este caso la Ley fija que se inviertan en bienes de activo fijo, que sean u tilizados para realizar actividades empresariales fuera del -- Distrito Federal y del área de crecimiento controlado y se tie ne una inversión de \$20'000,000. dentro del Distrito Federal, - no se toma en cuenta esta parte para el cálculo del estímulo, - sólo se tomarán 2/3 partes quedando de la siguiente manera:

	Impuesto a cargo de la empresa	\$ 8'000,000.
menos:	Aplicación del estímulo -----	
	\$3'900,000. x 2/3	<u>2'600,000.</u>
	Importe del impuesto	<u>\$ 5'400,000.</u>

Ahora bien si la empresa realiza la venta de su Maquinaria y Equipo, (que es 1/3 parte de inversiones que dan derecho al estímulo) antes de que pasen los cinco ejercicios siguientes a su adquisición, se perderá el derecho a esta parte que sería de \$ 1'300,000. obligándose a cubrir el impuesto correspondiente y recargos que sería como sigue:

Estímulo aplicado en 1983, perdido en 1988 por haber enajenado el bien	\$ 1'600,000.
Tasa del Impuesto	<u>42%</u>
Impuesto a cargo del contribuyente	\$ 672,000.
+ recargos a razón de (5.25x56 meses = 294% limitado a 250%)	<u>1'680,000.</u>
TOTAL A PAGAR	<u><u>\$ 2'352,000.</u></u>

Ahora bien para poder gozar de este estímulo, es necesario tomar en cuenta los pros y contras que se tendrían al utilizarlo, ya que su empleo es delicado, debido a que si esta inversión se enajena antes de los cinco años que permite la Ley, se pagaría el impuesto que se ahorró, más recargos por este concepto. Es por este motivo que todos se deberán contemplar en la planeación fiscal que se lleve a cabo en las empresas.

Resoluciones del 31 de marzo de 1983 relativas a estímulos fiscales (Circular Miscelánea)

Punto 62. Los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta que efectúen inversiones en bienes de activo fijo el 1o. de agosto de 1982 y el 31 de julio de 1983, podrán deducirse en los -términos y con las condiciones que establece el decreto -Presidencial que concede un estímulo fiscal para las inversiones de referencia, de fecha 16 de agosto de 1982, publicado -en el Diario Oficial de la Federación el 19 del mismo mes y --año conforme a las reglas emitidas para su aplicación, publicadas en dicho diario el día 24 de agosto del año citado.

Diario Oficial del 19 de agosto de 1982.

Decreto Presidencial que concede un estímulo fiscal, para fomentar la inversión en bienes de activo fijo para evitar en la medida de lo posible retrasos en el proceso de inversión, y con ello ir adaptando el aparato productivo al crecimiento de la demanda. En tal virtud considera la conveniencia de otorgar una deducción inmediata del 50% -de las inversiones que se hagan en los próximos doce meses, estableciendo en el artículo 4o. lo siguiente:

"Las inversiones en los activos fijos a que se refieren -los artículos 44, fracciones II a VIII, 45, 108, 138, ---fracciones II a IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta realizadas entre el 1o. de agosto del año en curso y el -31 de julio de 1983, siempre que se trate de bienes nuevos, podrán deducirse en el 50% del monto original de la inversión en el ejercicio de que se trate".

Las reglas aplicables para gozar de la deducción del 50% por inversiones de bienes nuevos de activo fijo a que se refiere el decreto mencionado anteriormente se establece el artículo 42 del Diario Oficial del 24 de agosto de 1982 y son las siguientes:

- I. Los bienes que podrán gozar de dicha deducción serán a aquellos que no hubieren sido utilizados en el país con anterioridad incluyendo los que sean objeto de contratos de arrendamiento financiero.

II. La inversión en activos fijos se considerará realizada cuando se lleve a cabo entre el 1o. de agosto de 1982 y el 31 de julio de 1983 siempre que en dicho periodo se efectúe la adquisición o el pedido correspondiente, se haya pagado por lo menos el 20% de su valor y se encuentren instalados a más tardar el 31 de julio de 1984, en condiciones de empezar a operar. Sin embargo cuando el proceso de instalación o de inicio de operaciones requiere de un periodo más amplio, se deberá solicitar autorización para su aplicación.

III. Esta deducción del 50% podrá efectuarse a elección del contribuyente a partir ejercicio en que se realice la inversión en los términos de estas reglas o en el ejercicio siguiente, perdiéndose el derecho a hacer la citada deducción, si esta no se efectúa en los periodos mencionados.

El restante 50% de la inversión se deducirá aplicando los porcentajes que para cada tipo de bienes establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el monto original de la inversión a partir del ejercicio siguiente a aquel en que se haya tomado la deducción a que se refiere el párrafo anterior. Para los efectos de la deducción adicional a que hace referencia el artículo 51 de la Ley citada, se deberá estar a lo dispuesto en la fracción I de dicho precepto.

Las inversiones que gozarán de esta deducción serán aquellas que se consideren deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Quando se trate de ejercicios irregulares, se podrá efectuar la deducción correspondiente como si se tratara de ejercicio regular.

IV. Los contribuyentes que efectúen esta deducción del 50% presentarán junto con su declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio en que apliquen este beneficio, el anexo que en su oportunidad publicará esta Secretaría.

V. Para determinar el monto original de la inversión deberá considerarse el costo del activo fijo según factura original del proveedor o de tercero, adicionado en su caso con los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgo en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios de agentes aduanales, conforme al segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- VI. Las inversiones realizadas deberán permanecer formando parte del activo fijo del contribuyente por un período no inferior a tres años.

En caso de que el activo fijo se enajene antes de dicho período, se deberán pagar recargos a partir de la fecha en que se debió presentar la declaración del ejercicio en el que se dedujo el 50% de la inversión, a la fecha en que se presente la declaración del ejercicio en el que se enajenó el bien. Los recargos se deberán calcular sobre la diferencia que resulte de disminuir a la deducción del 50% la que corresponda al bien de que se trate en los términos de los artículos 44 fracciones II a VIII y 45, 108, 138 fracciones II a IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- VII. No podrán gozar de la deducción del 50%, aquellos bienes que se vean beneficiados por Certificados de Promoción Fiscal.

Los contribuyentes que deduzcan inversiones según lo establecido en este punto; durante el mes de agosto de 1983 deberán presentar aviso ante la Oficina Federal de Hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre su domicilio fiscal, debiendo contener los siguientes datos:

- I. Nombre, denominación o razón social; domicilio fiscal; clave del registro federal de contribuyentes y periodo correspondiente a la declaración en que se efectúe la deducción del 50%.
- II. Fecha de adquisición y descripción del bien, así como costo de adquisición según factura o pedido y otros gastos por los demás conceptos a que se refiere el artículo 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- III. Porcentaje pagado de la inversión, ejercicio en que se aplica la deducción y en su caso la fecha de instalación del bien.

Este aviso sustituye a la obligación de presentar el anexo a que se refieren las reglas de aplicación del decreto de referencia.

Los contribuyentes que opten por deducir las inversiones señaladas en el párrafo anterior en los términos del decreto y las reglas mencionadas, no podrán acogerse al beneficio señalado en el artículo 163 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tratándose de las mismas inversiones.

Las inversiones en construcciones no podrán gozar del beneficio señalado en el primer párrafo de este punto, de conformidad con el decreto mencionado en dicho párrafo; en su caso les será aplicable el estímulo a que se refiere el artículo 163 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El estímulo a que se refiere el citado artículo 163, tratándose de inversiones en bienes muebles no excluidos por dicho artículo, así como el beneficio establecido en el decreto de referencia tratándose de bienes muebles según sea el caso será aplicable cuando sean fabricados por el contribuyente.

Punto 63. Para efectos del artículo 164 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el estímulo fiscal previsto en dicho artículo se determinará considerando el 50% del Impuesto sobre adquisiciones de inmuebles que en el Distrito Federal se cause o del impuesto local y municipal que grave las enajenaciones o adquisiciones de inmuebles, cuando se haya dejado en suspenso de aplicación de la Ley del Impuesto sobre adquisición de Inmuebles.

En los Estados en que la Federación no esté coordinada en materia del impuesto federal mencionado, el estímulo será igual al 50% del impuesto que se cause por la aplicación de la Ley Federal citada.

C O N C L U S I O N

Por medio de este trabajo se expuso la importancia de llevar a cabo una adecuada planeación fiscal financiera, - dentro de una empresa; sus beneficios, requerimientos, y - sus implicaciones, en caso de no atender lo que establece una apropiada técnica para determinar la base tributaria - que le corresponda a toda sociedad mercantil.

Actualmente las condiciones exigen que la empresa se anticipe a situaciones que contemplen, con la suficiente oportunidad, los cambios que se generan en el entorno econóomico-político y se encuentre en condiciones de adaptarse - con rapidez a los mismos y le permita simular sus resultados ante los diferentes escenarios que se le presenten.

Las empresas independientemente del giro de sus actividades, se ven sujetas por lo general a las siguientes -- disposiciones correspondientes a la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Dividendos

Valuación de Inventarios

Deducción Adicional

Pagos Provisionales

Estímulos Fiscales

Y cuando realizan operaciones con moneda extranjera - la deducibilidad y cuantificación de la utilidad o pérdida cambiaria.

De estos conceptos se desprenderá el **correcto** y oportuno cumplimiento a las disposiciones y tendrá **como consecuencia** - ahorros importantes o se tendrá que aceptar **algún** pago en exceso de difícil identificación o insuficiencias que se traducen en rentas y/o recargos que pueden afectar **sensiblemente** los resultados de las operaciones normales de la **empresa**.

La tendencia actual de la política **tributaria** esta encaminada fundamentalmente al abandono de la **base global gravable** para el pago de los impuestos y se están **sentando** las bases - para una pronta instalación del sistema **tributario patrimonial**. De ser cierto esto, la empresa debe **preveer** los cambios que se deban suceder hasta alcanzar dicha **posición**.

Es pues vital reconocer como una **actividad propia** de --- una empresa su planeación fiscal adecuada a su **tamaño y complejidad**, ya que el atender este tipo de **necesidades**, siempre se - traducen en **beneficios financieros** que **asegurarán** la permanencia de la empresa.

BIBLIOGRAFIALEYES.

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Código Fiscal de la Federación (1983).
- 3.- Ley del Impuesto Sobre la Renta (1983).
- 4.- Ley del Impuesto al Valor Agregado (1983).

Reglamentos.

- 5.- Reglamento del Impuesto Sobre la Renta (1983).
- 6.- Reglamento del Impuesto al Valor Agregado (1983).

Libros.

- 7.- Casos Prácticos 1983 sobre Sociedades Mercantiles-
Autor C.P. Efrain Lechuga Santillan.
- 8.- Estudio Contable de los Impuestos 13 Edición.
Autor C.P. Cesar Calvo Langarica.
- 9.- Impuesto al Valor Agregado
Autor C.P. Jaime Dominguez Orozco.
- 10.- Problemas y Soluciones del Nuevo Código Fiscal de la
Federación. Autor C.P. Rafael Villaseñor G.
- 11.- Costos I y II
Autor C.P. Cristobal del Rio.
- 12.- Planeación Fiscal Financiera 1983
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 13.- Derecho Mexicano Financiero Mexicano
Autor Sergio F. de la Garza.

Boletines.

Boletines del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de la Comisión de Principios de Contabilidad.

- 14.- Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera.
- 15.- B-5, Registro de transacciones en moneda extranjera.
- 16.- B-7, Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.
- 17.- C-4, Inventarios.

Circulares.

- 18.- Circular No. 19, Reglamentación contable en materia de transacciones en moneda extranjera.
- 19.- Circulares de IVA aplicables al año de 1983 (Sociedades Mercantiles).

Diarios Oficiales.

- 20.- D.O. - 6 de Marzo de 1979.
- D.O. -19 de Agosto de 1982.
- D.O. -24 de Agosto de 1982.
- D.O. -30 de Noviembre de 1982.
- D.O. -13 de Diciembre de 1982.
- D.O. -20 de Diciembre de 1982.
- D.O. -31 de Diciembre de 1982.
- D.O. - 2 de Marzo de 1983.
- D.O. -11 de Marzo de 1983.
- D.O. -24 de Marzo de 1983.
- D.O. -31 de Marzo de 1983.

Revistas.

- 21.- Contaduría Pública, Febrero de 1983.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 22.- Ejecutivos en Finanzas, Agosto de 1982.
- 23.- Ejecutivos en Finanzas, Octubre de 1983.

Otros Estudios.

- 24.- Indicadores Económicos del Banco de México.
- 25.- Redacción de Tesis y Trabajos Escolares.