

2 ej 284



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

## "PAGOS PROVISIONALES DE SOCIEDADES MERCANTILES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

JOSE CARLOS GONZALEZ ARAIZA

ASESOR: LIC. JUAN PABLO DE LA SERNA PERDOMO

MEXICO, D. F.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

1989



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

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

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

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

## INTRODUCCION

Cuando un país vive en una etapa en la cual - existen altos índices de inflación, endeudamiento - externo e interno, inseguridad social y económica, entonces las autoridades y el gobierno se ven en - la imperiosa necesidad de recurrir a soluciones -- arásticas para solucionar sus problemas.

Tratándose de una economía en crisis como la - mexicana, se buscaron soluciones "fáciles" para in - yectarle ingresos al país por medio de reformas a - las leyes fiscales existentes en materia de recau - dación. Sin embargo esas reformas causaron perjui - cios mayores que los beneficios que se proponían - conseguir, ya que pasaron por alto las problemáti - cas propias de los contribuyentes de esas leyes -- fiscales.

Tal es el caso de la ley del Impuesto sobre - la Renta la cual ha tenido sus principales modifi - caciones en los años de 1967, 1968 y las de 1969.

Fueron y en la actualidad, son inquietantes - los cambios que sintieron los contribuyentes del - Impuesto sobre la Renta al aplicar las reformas -- fiscales en los años citados, al haberse hecho las modificaciones legales al vapor, buscando únicamen - te recaudar mas ingresos.

Sin embargo este trabajo tiene como finalidad - conocer los cambios trascendentales en materia de - los pagos provisionales de Impuesto sobre la Renta

de las Sociedades Mercantiles, ya que son estos -- los que en mayor medida se han visto afectados por los cambios tan radicales que ha sufrido la citada ley en los años anteriormente precisados.

Conforme se analice este trabajo nos podemos dar cuenta la gran variedad de situaciones que trajo consigo la ya multicitada reforma fiscal.

Se tratará de ser lo mas claro posible en los planteamientos de este trabajo, ya que de hecho -- los pagos provisionales de las Sociedades Mercantiles son muy complejos y difíciles de entender para los no diestros en esta materia y, además observados desde un punto de vista jurídico.

PAGOS PROVISIONALES DE SOCIEDADES MERCANTILES  
EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

	PAG.
INTRODUCCION	I
CAPITULO I .- LOS IMPUESTOS.	
1. Definición.	6
2. Antecedentes.	14
3. Principios Teóricos.	35
4. Clasificación.	40
5. Elementos de los Impuestos	42
CAPITULO II.- DISPOSICIONES LEGALES QUE - REGULAN LA OBLIGACION DE -- EFECTUAR PAGOS PROVISIONA-- LES Y LOS ELEMENTOS ESENCIA LES DE LOS MISMOS.	
1. Ley del Impuesto sobre la Renta	55
2. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	64
3. Resolución que reforma,- adiciona y deroga a la - que establece reglas y - otras disposiciones de - carácter Fiscal para --- 1988.	65
4. Código Fiscal de la Fedu ración.	68
5. Elementos esenciales.	71

	PAG.
<b>CAPITULO III .- DESCRIPCION DE LA MECANICA</b>	
1. Sistema nuevo (1987-1908)	75
A) Determinación del coeficiente de utilidad (Art. 12 Fracc. I.)	97
B) INGRESOS ACUMULABLES DEL PERIODO.	99
a) Propios de la actividad	100
u) Intereses, utilidad cambiaria y ganancia inflacionaria.	102
c) Mecánica operacional para su cálculo.	103
- Procedimiento a que se refiere el Artículo 12 B	103
- Procedimiento que se establece en el Artículo Decimo Primero de las Disposiciones transitorias para 1908.	106
d) Otros ingresos acumulables del periodo.	108
C) DETERMINACION DE LA UTILIDAD FISCAL PARA EL PAGO PROVISIONAL.	
a) Ingresos por dividendos	110
b) Deducción de dividendos pagados.	112

	PAG.
c) Deducción inmediata de In- versiones en Bienes.	112
d) DETERMINACION DEL IMPORTE -- DEL PAGO PROVISIONAL.	
2.. Sistema Tradicional (1967-1988)	
A) Determinación del coeficien- te de utilidad.	115
B) Ingresos acumulables del Pe- ríodo.	118
a) Ingresos propios de la Ac- tividad.	116
b) Otros ingresos.	118
c) DETERMINACION DE LA UTILIDAD FISCAL PARA EL PAGO PROVISIO NAL.	120
d) DETERMINACION DEL IMPORTE -- DEL PAGO PROVISIONAL.	122
3. Ajustes	
A) DETERMINACION DE LA BASE.	124
B) MECANICA OPERACIONAL.	126
C) DIFERENCIAS.	129
CAPITULO IV .- PROBLEMÁTICA EN LA APLICACION- DE LOS PAGOS PROVISIONALES.	
A) Sistema nuevo.	135
b) Sistema Tradicional.	147
C) Ajustes.	147
d) Pagos provisionales 1969.	149
CONCLUSIONES	160
BIBLIOGRAFIA	167

## C A P I T U L O . 1 .

### LOS IMPUESTOS

#### 1.- Definición.

Es común para los contribuyentes en México, -- que la palabra Impuesto, venga acompañada con la -- idea de obligación de pagar una cantidad de dinero por las utilidades que obtienen; de los ingresos -- en efectivo, en bienes, en servicio o en especie.

La gran mayoría de los contribuyentes desconocen que los impuestos forman parte de las llamadas contribuciones.

Para comprender mejor esta idea, señalaremos que el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 2o. la clasificación de las contribuciones y señala:

" Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos..."

Del párrafo anterior se puede observar que -- los impuestos son una parte esencial de las contri- -- buciones, y de los que mas adelante se hará men--- ción ampliamente, ya que el objetivo primordial de este trabajo, es el conocimiento lo mas completo -- posible de los pagos provisionales del Impuesto -- sobre la Renta de las sociedades mercantiles.

Siguiendo este orden de ideas, se puede decir lo siguiente;

" La figura típica de las contribuciones es - el impuesto, entendido como prestación coactiva generalmente pecuniaria, desida por el sujeto pasivo, sin ninguna relación específica con un particular, es la actividad del ente público y a favor del sujeto mismo que esta obligado a cumplir aquella --- prestación cuando se encuentra en una determinada-relación (fijada por la ley), con el presupuesto - de hecho legalmente establecido." ( 1 )

El impuesto- viene pues, calificado, de forma diversa en relación a la manera de manifestarse, - ue la capacidad contributiva tomada por el legisla- dor en consideración en la configuración técnica - de la Contribución.

Para los economistas definir un impuesto con- siste en atender sus funciones económicas, asegu-rándose que todo cuanto funciona en esta forma que da cubierto con esta definición.

El Concise Oxford Dictionary define al impues- to como "Contribucion que grava a personas, propie- daades o negocios para el sostenimiento del Estado". ( 2 )

---

(1) Gian Antonio Miceli: "Curso de Derecho Tribu- tario" Editoriales de Derecho Reunidas 1975. - pag. 251.

(2) (45 años) Revista del Tribunal Fiscal de la Fe- deración pp. 411. Tomo I

Siguiendo esta línea de ideas, para los economistas el pago de los impuestos esta ideado entre otras cosas, para reducir el gasto privado a fin de permitir que los Estados gasten sin causar inflación.

Esto es, en la medida en que los contribuyentes enteren sus impuestos correspondientes, el Estado tendrá recursos financieros para hacerle frente a los gastos públicos, logrando con esto sanear la economía interna nacional, y así, no pedir préstamos a la Banca Mundial que hacen que se deteriore nuestra economía.

Con el afán de comprender el concepto de Impuestos y de conocer su base original, se requiere hacer referencias a la Legislación mexicana, la que los define diciendo; que son prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos. De tal manera y para entender mejor lo anterior, el Código Fiscal de la Federación define en su artículo 2o. fracción I lo siguiente;

" I- IMPUESTOS.- Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, -

(Aportaciones de Seguridad Social) III, (Contribuciones de Mejoras) y IV (Derechos) de este artículo." ( 3 )

Desde el punto de vista de nuestro derecho positivo, el artículo primero del Código Fiscal de la Federación, refiere todos los ingresos a la regulación de leyes fiscales, al señalar que los impuestos, derechos y aprovechamientos, contribuciones de mejoras, productos y aportaciones de seguridad social, se regularan por las leyes fiscales -- respectivas.

Decido al gran número de juristas que se podrían citar, con el objeto de conocer sus definiciones de impuesto, y dado que se referirían al rubro impuesto en forma general, quiero plasmar únicamente lo que algunos juristas señalan como su definición de Impuesto sobre la Renta, ya que es este impuesto el que de manera trascendental se trata en este trabajo de investigación, sin querer -- por esto restarle importancia a las demás contribuciones de que son sujetos los contribuyentes.

De definición de Impuesto sobre la Renta tenemos conceptos, comentarios y pensamientos de diversos juristas y pensadores, de los cuales podemos --

citar a los siguientes:

FLORES ZAVALA ERNESTO. "La fuente normal de los impuestos debe ser la renta. La renta está --- constituida esencialmente por los ingresos en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente o de la combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión ..." ( 4 )

" La ley toma como base la renta neta en el impuesto al ingreso global de las empresas, porque considera como ingreso gravable, la diferencia entre los ingresos acumulados en un ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley ..." ( 5 )

DE LA GARZA SÉRGIO .- Señala en su libro, lo que dice SAINS DE BUJANDA, en su obra Hacienda y Derecho. "El Impuesto sobre la Renta se propone gravar la riqueza en formación. La renta está --- constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos ..." ( 6 )

-----  
(4) 45 AÑOS TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION TOMO-  
1 pág. 259.

(5) 45 AÑOS TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION TOMO-  
1 pag. 260.

(6) 45 AÑOS TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION TOMO-  
1 pag. 260.

En el aspecto Constitucional, se señala que - las contribuciones son; procedimientos generales, - obligatorios e impersonales, creados por la ley, - con el objeto de repartir anualmente entre todos - los contribuyentes la carga de los gastos jurídi- - cos. Sostiene los presupuestos de toda colectivi- - dad pública con poderes impositivos.

Para R. TAMAGNO, citado por el mismo autor, - " Las voces contribuciones e impuestos, han de en- - tenderse que se refieren a tributos en su sentido- - más lato ..." ( 7 )

Con lo anterior el autor nos trata de decir - que debemos entender a los impuestos, como la con- - traprestación que debe uno de pagar por un servi- - cio prestado por el Estado.

A. D. GIANINI.- Entiende por contribuciones, - " Los tributos especiales y en igual forma los tra- - ta ..." ( c )

Los tributos especiales entendidos como con- - tribuciones son los enteros que los contribuyentes - deben liquidar al Estado, tratándose de algún ser- -

---

(7) TAMAGNO R.: Contribución, Enciclopedia Jurídica Omeba T-4 pp 704.

(c) GIANINI, ACHILLE D.: Instituciones de Derecho Tributario Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957, pp. 43.

vicio especial que este les presta, como pueden -- ser pago de derechos por algún servicio, contribuciones de Mejoras, Impuesto sobre la Renta etc.

Don IGNACIO L. VALLARTA.- Consideraba a las contribuciones directas o indirectas, como "Sinónimo de Impuesto sobre la Renta y sobre el Consumo - respectivamente ..." ( 9 )

En nuestro país el Impuesto sobre el Consumo es lo que se conoce como Impuestos Indirectos, tenemos por ejemplo: El Impuesto al Valor Agregado - (IVA) y el Impuesto Especial sobre Producción y -- Servicios (IEPS).

Para el profesor MIGUEL VALDEZ VILLAREAL.- - La contribución es "Una aportación de bienes de -- los particulares para los fines públicos es decir, para los fines de la sociedad, organizada en el -- gobierno en que conviven ..." ( 10 )

Lo anterior no es otra cosa, que contribuir -- para los gastos públicos por los servicios que --- presta el Estado, en sus labores de derecho público, ( agua, carreteras, calles etc.).

-----  
(9) 45 años. Tribunal Fiscal de la Federación Tomo 1 pág. 259

(10) VALDEZ VILLAREAL MIGUEL: Reflexiones acerca - del arte de establecer impuestos, Revista del Colegio de Contadores Públicos A.C. pág. 11

Por lo anteriormente señalado se puede concluir, que los impuestos son una carga delegada por el gobierno hacia los gobernados para ayudar a sufragar los gastos públicos del Estado, y que la obligación de pagar impuestos siempre ha sido con el fin de sanear económicamente un país, y con ello lograr un desarrollo armónico de los nacionales, sea cual sea su situación socio-económica, política y cultural, ya que al cubrir las contribuciones se tiene como consecuencia mejores servicios públicos y mayores oportunidades de desarrollo social.

Dado que el pago de los impuestos es una obligación que se genera por las utilidades que obtienen los contribuyentes, no ahondaremos en cuanto a su sentido Constitucional, referido en el artículo 31 fracción IV, relativo a la proporcionalidad y equidad, por lo que únicamente señalaremos que en tanto subsista la obligación de contribuir al gasto público, tendremos la oportunidad de allegarnos un futuro mejor, siempre y cuando, no se cobren impuestos excesivos que lesionen el patrimonio de los contribuyentes, y que por esta razón busquen evadir las obligaciones fiscales señaladas en las Leyes Tributarias.

Lo anterior se puede demostrar con un ejemplo como sigue; si al imponer un impuesto no se toma -

en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes, entonces lo que se hace es lesionar el patrimonio de los mismos, y por ende los contribuyentes buscarán la forma de no cumplir con la obligación impuesta por medio de acciones no del todo legales o simulando actos o hechos que no han realizado.

Aún mas podemos concluir en nuestra opinión personal diciendo, que el impuesto es el medio normal a través de un acto de autoridad empleado por el Estado y que obliga al gobernado a cumplir una obligación pecuniaria que tiene como finalidad el sostenimiento económico de la entidad estatal misma y el funcionamiento de los servicios públicos a cargo de ella, de sus dependencias y organismos.

## 2. Antecedentes.

Dado que esta investigación tiene como fin -- fundamental señalar la obligación de las sociedades mercantiles en materia de los pagos provisionales de Impuesto sobre la Renta, quiero referirme a diversos ordenamientos que rigieron en materia fiscal para las sociedades mercantiles hasta la ley -- del 3 de diciembre de 1954, en vigor hasta el 31 de diciembre de 1980, esto en virtud de que a raíz de los cambios tan importantes que se dieron a partir de las reformas fiscales que entraron en vigor el 1o. de enero de 1987, 1988 y las actuales de --

1969, es necesario estudiarlos en un capítulo especial.

A) LEY DEL CENTENARIO DEL 20 DE JULIO DE 1921.

El 20 de julio de 1921 fue publicado un decreto en el que se establecía un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. Es decir, ésta Ley no fue de carácter permanente, ya que solo tuvo un mes de vigencia. Este decreto estaba dividido en cuatro capítulos que se denominaron -- "Cedulas", y que eran las siguientes:

1.- Del ejercicio del Comercio y de la Industria.

2.- Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominaa.

3.- Del trabajo a sueldo o salario.

4.- De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

En este decreto no se contemplaron cedulae ni para la agricultura, ni para la ganaderia. La base del impuesto, la constituyeron los ingresos o ganancias brutas, no se estaba gravando realmente a los causantes de acuerdo con su capacidad económica. Señalaba el decreto que los sujetos del impuesto serian los mexicanos y los extranjeros cualquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara dentro del terri-

torio nacional.

Una de las cosas mas importantes que cabe destacar en este decreto, es la exención a las personas cuyos ingresos o ganancias no excedieran de -- \$100.00 (cien pesos), mensuales.

El impuesto debería ser pagado dentro de la primera quincena del mes de septiembre del mismo año, mediante la cancelación de estampillas que -- llevaban impresa la denominación "Centenario".

Otra de las cosas trascendentes en este decreto es que cada Cédula tenia su propia tarifa, la cual estaba dividida en tres o cuatro categorías, lo que denotaba el comienzo de las tasas progresivas en México.

El producto obtenido con motivo de este impuesto transitorio sería destinado a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional, y a la realización de obras para el mejoramiento de los puertos.

B) LEY DEL 21 DE FEBRERO DE 1924 Y SU REGLAMENTO.

El 21 de febrero de 1924, fue promulgada la Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas, esta Ley marca el inicio del sistema cédular que rigió en nuestro país-

por aproximadamente cuarenta años.

Estaba dividida en dos grandes capítulos:

- Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, emolumentos.

- Las utilidades que obtuvieran las sociedades y las empresas.

El impuesto sobre utilidades de las sociedades o empresas no hacía distinción alguna del negocio a que se dedicaran. La base gravable de las sociedades y de las empresas para el cómputo del impuesto era la utilidad percibida en dinero o en especie durante el año.

En esta ley se deben destacar dos situaciones importantes:

1.- Se establecía de hecho un régimen global para las empresas ya que el gravamen atendía al sujeto, al negocio que obtenía la utilidad, independiente de la fuente del ingreso.

2.- Únicamente se gravaron los ingresos en dinero o en especie, olvidándose del factor crédito que también modifica el patrimonio de las sociedades y empresas.

Las empresas que revaluaron sus activos tenían la obligación de considerar la misma como ganancia gravable. Se establecieron exenciones de impuestos similares a la que establece la Ley ac--

tual.

En contraste con la Ley del Centenario, esta Ley ya no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas, sino que les permitió a estas -- una serie de deducciones para determinar su ganancia gravable. Por este motivo se debe considerar que esta Ley constituye en realidad el antecedente más remoto del Impuesto sobre la Renta, ya que --- además de ser una Ley permanente, permitió a los causantes efectuar deducciones, y así gravar únicamente la utilidad.

Las tasas de la tarifa tenían una pequeñísima progresión que iba del 2% al 4%, lo que significó un atraso en comparación con la Ley del Centenario, porque aunque las tasas de gravamen son muy parecidas, en la Ley de 1921, se aplicaban sobre ingresos brutos, mientras que en la Ley de 1924 se atendía a la utilidad obtenida.

La forma de pagar el impuesto, era por medio de estampillas y se debían de elaborar declaraciones de ingresos en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las cuales debían entregarse en las oficinas receptoras para ser revisadas por las juntas calificadoras. Los dictámenes de dichas juntas podían ser objetados por los causantes, estableciéndose un derecho de defensa en la esfera administrativa.

Se fijó un término de cinco años para la prescripción por parte del Estado para el cobro de Impuestos y multas, mismo que subsiste hasta la fecha.

Las sociedades tenían la obligación de presentar un pago provisional por el primer semestre, y se señaló el mes de Enero para presentar la manifestación definitiva correspondiente al año anterior.

El artículo 8 de la mencionada Ley, señalaba que las deducciones que podían hacer las empresas, que en términos generales eran las referentes al costo de adquisición de materias primas; el costo de transportes, el arrendamiento de locales, los sueldos, salarios, los gastos normales propios y naturales del negocio, los intereses por capitales tomados en préstamo; las primas pagadas por seguros contra riesgos del negocio, las pérdidas efectivas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor, -- 5% a la depreciación de la propiedad, un tratamiento especial para el cálculo de la depreciación en las emoresas que se dedicaran a la exportación del petróleo, gas y carbón de piedra o minas, los impuestos pagados durante el año a la Federación, -- los Estados y Municipios.

Este listado de las deducciones tenía grandes fallas, como el limitar la depreciación al 5% del-

capital social, y no contemplar la deducción de -- las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores; -- sin embargo se dese destacar el esfuerzo realizado por las autoridades a fin de dar un paso adelantado en el campo impositivo, al atender por primera vez para efectos del gravamen a las utilidades obtenidas por las empresas y sociedades.

Las reformas que se hicieron al reglamento -- del 24 de Julio de 1924 estuvieron enfocadas a resolver el problema de la forma de pago de impuesto sobre la imposición de capitales, con que se actualizó la Ley.

Cierto es el esfuerzo con que se realizó la Ley del 21 de febrero de 1924, ya que esta Ley de carácter experimental, dió como fruto la elaboración de la que se considera la primera Ley del impuesto sobre la Renta en México, con la Ley del 16 de marzo de 1925 y los reglamentos del 22 de abril de 1925 y 18 de febrero de 1935.

C) LEY DEL 18 DE MARZO DE 1925 Y LOS REGLAMENTOS DEL 22 DE ABRIL DE 1925 Y 18 DE FEBRERO DE 1935.

Esta Ley fué la que por primera vez se llamó Ley del Impuesto sobre la Renta, y rigió durante 16 años, durante los cuales sufrió varias modificaciones y reformas para poder estar acorde con el crecimiento económico de México.

En esta Ley se define con mayor claridad lo que debía entenderse como ingreso, ya que incluía el factor crédito que había estado olvidado en la Ley de 1924. Seguía imperando la disposición de - destinar el 10% del producto del impuesto al Estado y el 10% al Municipio.

Se modificó la forma de pago contenida en las dos Leyes anteriores, ya que en ésta Ley se establecía que el impuesto se podría cubrir en timbres, en efectivo, o en cualquier otra forma de pago que determinara el reglamento.

En ésta Ley en lo que se refiere a las Sociedades y empresas se estuvo a lo siguiente:

El reglamento del 22 de abril de 1925 se encontraba dividido en diez capítulos, que se referían a declaraciones y plazos, libros, costos e inventarios, Oficinas Receptoras, Juntas Calificadoras y Revisoras y un capítulo especial para cada cédula de la Ley.

Establecía la necesidad de acumular los ingresos obtenidos en dos o más empresas que pertenecieran a un mismo dueño, las cuales estuvieran gravadas en una misma cédula.

El artículo 4o., facultaba a las empresas con personalidad Jurídica distinta, pero con estrecha relación de negocios a fusionar su contabilidad, su administración etc.; y que previa aprobación de

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), presentaron su declaración con los datos consolidados.

Estas reformas en nuestro punto de vista parecen tener un alcance muy significativo conforme a la Ley actual, ya que permitía a ciertas sociedades de fomento la consolidación fiscal de sus resultados.

Existían también ciertas obligaciones y derechos por parte de las autoridades y los contribuyentes. De tal forma que el artículo 83 del Reglamento citaba:

" Las juntas calificadoras, cuando los inventarios o balances hayan sido certificados por contadores autorizados por la SHCP, para hacer la certificación de esta clase de documentos, podrán proceder a la calificación de las declaraciones limitando la comprobación de los datos declarados, a la confronta de aquellas partes de la contabilidad que juzguen indispensables.

Las mismas juntas llevarán un registro de los Contadores autorizados por la Secretaría de Hacienda, para certificar los documentos a que se refiere el párrafo anterior.

Se puede apreciar que con base en el artículo anterior, la autoridad desde el año de 1925, se empezó a auxiliar también de los Contadores Públicos

para revisar la información dada por los Contribuyentes, estos contadores estaban facultados por la SHCP para éste tipo de "certificación".

En virtud del gran número de reformas que sufrió el Reglamento, hubo necesidad de reordenar to dos estos preceptos en uno nuevo que se publicó el 18 de febrero de 1935, en el que se dictaron principalmente normas mas concretas para determinar -- los costos y las ganancias gravables de los causan tes en Cédula I que se refería al Comercio.

El hecho de que algunos causantes que adminis traban sus propios negocios en forma de sociedad - mercantil, se asignaran sueldos muy elevados a fin ue pagar menos impuestos, al gravar su sueldo en - la tarifa respectiva, que era inferior a las de -- las empresas, y así obtener ingreso gravable infe- rior en el resultado de las operaciones de su nego- cio, originó que en las reformas del 31 de Enero - de 1940 se estableciera en el artículo 38, una ta- rifa que fijaba tasas máximas a las que podían as- cender los sueldos, sistema que mas tarde tuvo que abandonarse, ya que las autoridades Juudiciales con sideraron que el establecer esta clase de límites- no era legítimo.

Con la Ley de 1925 y su reglamento se puede - considerar que el Impuesto sobre la Renta se habia implantado en forma reglamentada y definitiva en -

México, y que las experiencias logradas durante el lapso de su vigencia, sirvieron de base para la -- formulación de nuevas Leyes mas actualizadas.

Durante el periodo correspondiente entre los años de 1931 y 1948 fueron creadas una serie de Leyes Complementarias a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que pasaron a abrir un nuevo canal de justicia en el Régimen Tributario de la Nación, pero el fin mas importante en este periodo era la Carta--- ción de Recursos de una manera urgente dado el estado de guerra que prevaleció durante esa época.

Sin embargo, cabe señalar la Iniciativa de -- Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre el superpro-- vecho del 27 de diciembre de 1939, ya que limitaba en beneficio del Erario Público, las ganancias --- excesivas que obtenian los contribuyentes personas físicas o morales que se dedicaran a actividades - comerciales, industriales o agrícolas." ( 11 )

Al promulgarse esta Ley, el Erario ostendria- participación en las utilidades que obtuvieran en- demasia los contribuyentes que tuvieran ingresos - anuales superiores a \$100,000.00 pesos. Esta Ley- consideraba como utilidades excedentes las que se-

-----

(11) Compilación de Leyes del Impuesto sobre la -- Renta (1921-1953) Licenciado Hugo B. Margain. Secretaría de Hacienda y Crédito Publico.

obtuvieran en exceso del 15% del capital contable o del 20% de los ingresos en caso de que no existiera capital contable. Dichas utilidades estaban gravadas por cuotas progresivas que iban del 15% hasta el 33%, para las utilidades que sobrepasaran el 33% del capital invertido.

Esta Ley fue abrogada por la Ley del 31 de diciembre de 1941.

D) LEY DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941 Y SU REGLAMENTO.

Esta Ley entró en vigor el 1.º de Enero de 1942, y agrupaba en cédulas a los diversos tipos de contribuyentes.

La Cédula I se refería al Comercio, Industria y agricultura, los intereses, premios, regalías, explotación de Juegos de Azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares estaban gravadas en Cédula II.

La Cédula III contemplaba las participaciones provenientes de explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o por los Municipios.

La Cédula IV gravaba los sueldos.

La Cédula V a los que ejercitaban una profesión arte, oficio, deporte o espectáculo.

Para los causantes en Cédula I que obtuvieran

ingresos menores de \$100,000 pesos anuales, se establecieron tablas que clasificaban las diferentes actividades y el Impuesto se cubría en base a cuota fija.

Los contribuyentes que obtuvieran hasta \$2000 pesos anuales de utilidad estaban exentos del Impuesto.

Cédula II, con la imposición de capitales se siguió estableciendo un interés presunto del 6% para fines de la determinación de la base gravable - de aquellos préstamos en los que no se pactara ningún interés, o este fuera menor del porcentaje mencionado.

La Cédula III, explotación de concesiones --- otorgadas por el Gobierno Federal, Estados o Municipios, contenía los gravámenes más elevados, iniciaba la progresión con el 16.3% sobre ingresos -- hasta de \$2,400 pesos anuales, fijando un máximo - del 33% aplicable a ingresos gravables superiores - a \$500,000 pesos.

En la Cédula IV, sueldos, fueron suprimidas - las deducciones por concepto de cargas de familia, lo que significó un retroceso porque las personas - físicas quedaron sujetas a un gravamen sobre su ingreso bruto, ignorándose estos gastos que merman - su capacidad contributiva.

En la Cedula V, honorarios, se introdujo el -

sistema de categorías, lo que originó controver--  
sias que provocaron un cambio posterior, ya que --  
acoleía del defecto de gravar ingresos, desvir--  
tuando el principio central del Impuesto sobre la  
Renta, que es el de gravar utilidades.

E) REFORMAS Y ADICIONES A LA LEY DEL 31 DE --  
DICIEMBRE DE 1941.

Las reformas del 20 de enero de 1943 se enfo--  
caron principalmente hacia un aumento de las tari--  
fas debido al estado de guerra que imperaba, las -  
nuevas tarifas que se fijaron para la Cédula I, --  
tenían una progresión del 3.8% al 30%, lo cual sig--  
nificó un aumento del 10% sobre el gravamen máximo  
establecido anteriormente.

La ley gravó por primera vez las ganancias --  
que obtuvieran las sociedades mexicanas y extranje--  
ras que actuaran dentro del territorio nacional --  
con la tasa proporcional del 8%, teniendo obliga--  
ción las empresas que las obtuvieran de retener y--  
enterar dicho impuesto, ya fuera que se decretaran  
dividendos o no.

En las reformas del 13 de julio de 1943, se -  
estableció que las autoridades calificadoras de --  
las declaraciones de los causantes mayores serían,  
el Departamento del Impuesto sobre la Renta y el -  
Departamento Técnico Calificaaor, suprimiéndose --  
asi, la Junta Calificadora de Impuesto sobre la --

Renta.

El 28 de Diciembre de 1948, se modificó el -- artículo 4o. de la Ley y se estableció, la obligación de hacer un anticipo para los causantes de -- Cédula I, el cual debía ue calcularse tomando como base las utilidades declaradas en el ejercicio anterior, y en el caso de que en dicho, ejercicio se hubiera obtenido pérdida, el anticipo se haría aplicando la tasa del 4%, sobre los ingresos manifestados.

Se modificó el criterio de lo que sería aceptado deducir por concepto de pérdida en cobro de -- créditos y se fijó un porcentaje del uno al millar sobre los ingresos, sin necesidad de comprobaciones ulteriores. Así mismo se estableció que para que un gasto fuera deducible, uebía estar registrado en la contabilidad y todas las deducciones uebian ser del ejercicio que comprendiera la ueclaración.

F) LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1953 Y SU REGLAMENTO.

Esta ley fué la que perfeccionó las normas anteriores, sin embargo, no significó transformación o evolución en la estructura del Impuesto sobre la Renta. Agrupaba a los causantes en siete Cédulas:

Cédula I.- Comercio.

Cédula II.- Industria.

Cédula III.- Agricultura, Ganadería y Pesca.

Cédula IV.- Remuneración del trabajo personal.

Cédula V.- Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas.

Cédula VI.- Imposición de capitales y

Cédula VII.- Regalías y enajenaciones de concesiones.

Por primera vez se consignaron en la ley, las deducciones que podían hacer los contribuyentes -- para determinar su utilidad gravable, la cual constituyó un importante avance en la técnica legislativa.

La innovación mas importante que establecía -- el anteproyecto de esta Ley, era la creación de -- una Cédula complementaria que iniciaría la transformación del Impuesto sobre la Renta, en cuanto -- a impuesto personal, en un impuesto global; el ingreso global se debería de entender como la acumulación de todos los ingresos que percibiera el contribuyente y por los cuales tuviera que pagar impuestos. Sin embargo, dicha disposición no fue -- aprobada debido a cierto temor de que se obstaculizara la inversión privada, por lo que se prefirió eliminarla, a cambio de que el gravamen del impuesto sobre ganancias distribuibiles fuera aumentado -- de 10% al 15%.

El 30 de enero de 1954, fue promulgado el re-

glamento cuya estructura fué modificada siguiendo los nuevos lineamientos enmarcados en la Ley. Se estableció la obligación para los causantes de Cédula II, que obtuvieran ingresos anuales superiores a \$3,000,000.00 de presentar un estado de costo, anexo a su declaración de ISR.

Con las nuevas disposiciones del Reglamento - relativas al costo se le concedía por primera vez a éste, la importancia que tiene la correcta determinación de cualquier utilidad.

Esta ley sufrió sus principales modificaciones por decreto del 28 de diciembre de 1961, y tuvo como principal adición la tasa complementaria - sobre ingresos acumulados, ya que el impuesto personal trataba de corregir las injusticias del sistema cédular. Dicha tasa complementaria, gravaba a las personas físicas mexicanas, cualquiera que fuera el lugar de su residencia y extranjeras residentes en México.

Estas personas físicas que percibieran ingresos gravados en 2 ó más cédulas, pagaban impuestos siempre que estos ingresos en un año de calendario (natural), excedieran de \$100,000.00, este mínimo de ingresos debía de considerarse neto.

Este impuesto adicional se calculaba con base en una tarifa progresiva que iba desde el 3% sobre los ingresos netos anuales acumulados hasta ---

\$275,000.00, llegaba a un 15% sobre los ingresos--netos anuales de \$1,450,000.00 ó más. dicha tasa complementaria no se causaba cuando el total de impuestos pagados en otras cédulas, excediera del --30% del conjunto de ingresos.

También se estableció para los contribuyentes que hubiesen efectuado pagos de impuesto en dema--sía, que las autoridades fiscales deberían devol--ver o compensar dichos excesos, y que si la devolu--ción no se efectuaba dentro de los tres meses si--guientes a aquél en que se hubiere presentado la -declaración definitiva, el contribuyente tendría -derecho a que se le pagaran intereses a razón del-9% anual.

LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1964 Y SU REGLAMEN  
TO.

En esta Ley se abandonó por primera vez, el -sistema cédular, haciéndose una división de dos tí-tulos solamente; El Impuesto al Ingreso Global de--las Empresas y el Impuesto al Ingreso Global de --las Personas Físicas. También por primera vez se-hizo el intento de llegar al impuesto global, adn--cuando no se logró del todo a pesar de que ésta --ley estuvo en vigor durante 16 años, desde 1965 --hasta 1980.

Este ingreso global, no se pudo llevar a cabo porque las personas físicas dejaban de acumular in

greros como eran los rendimientos por intereses de ciertos valores de rendimiento fijo, así como los que percibía por concepto de dividendos, y los que derivaban de actividades empresariales.

Al igual que en la ley de 1953, se incluyeron en el cuerpo legal las deducciones que podían efectuar el contribuyente, de los ingresos que percibieran para determinar la utilidad fiscal sujeta al pago del impuesto, por lo que no se volvió a caer en el error en el que se incurrió en leyes anteriores a la indicada, en los que eran los reglamentos los que señalaban las deducciones que se podían efectuar.

Se incluyeron como sujetos del impuesto no sólo a las personas físicas y morales que obtuvieran ingresos por actividades empresariales (comerciales), industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, sino también a las asociaciones y sociedades de carácter civil, las cuales tenían que determinar el impuesto en la misma forma en que lo hacían los demás contribuyentes.

También se consideró como sujeto del ISR, a las unidades económicas sin personalidad jurídica.

En la actual ley se han dejado de contemplar como sujetos del impuesto a estas tres agrupaciones para establecer el gravamen sólo a cargo de --

las personas que la integran.

En relación con la percepción del ingreso por los sujetos del impuesto al ingreso global de las personas morales (empresas), se estableció que no serían acumulables los dividendos o utilidades que operaban en el país, y de las mexicanas que operaban en el extranjero, siempre que estos ingresos correspondieran al causante en su carácter de accionista o socio.

Esta disposición trataba de reconocer la realidad económica consistente en que, no obstante -- que los accionistas y la persona moral fueren entes jurídicos independientes, los primeros utilizaban a la segunda solo como un vehículo para generar utilidades. De esta manera se evitaba que las utilidades que iban pasando de una empresa a otra, multiplicaran la causación del gravamen por ser -- dadas a los accionistas vía dividendos, por ser -- una de ellas accionista de la otra, lo cual si se multiplicaba, si cada una de las sociedades tuviera que considerar como ingresos gravables los divi dendos que obtuviera de otras sociedades en las -- que fuera accionista.

En la ley actual se abandonó este sistema, -- por otro que pretende lograr una transparencia fis cal que trata de ver como contribuyente final a la persona física accionista.

En la Ley de 1964, se continuó con el sistema previsto en la de 1953 que permitía al causante -- que realizara ventas en abonos, el optar por considerar el total del precio pactado como ingreso del ejercicio, o bien que acumulara únicamente los -- abonos que efectivamente le pagaran sus clientes - en el ejercicio, este sistema fue adoptado por muchos contribuyentes ya que permite diferir el pago de Impuesto sobre la Renta hasta que realmente se obtiene el efectivo, provenientes de las ventas -- que generan la utilidad; que es la que dá origen - al pago del referido impuesto.

En relación con el costo de ventas, por primera vez es en la legislación mexicana que se dió reconocimiento a los aspectos contables ya que se estableció en el artículo 20 fracción II, que de los ingresos acumulables podía deducirse el costo de - las mercancías, o de los productos vendidos, que - se determinaba conforme a lo que la técnica conta- ble señala como sistema de valuación de costo ab- sorbente, con base en costos históricos, estable- ciéndose también que los inventarios tenían tam- -- bién que valuarse por cualquiera de los siguientes métodos:

1.- Costos Identificados, 2.- Costos prome- -- dios, 3.- Primeras entradas, primeras salidas, --- 4.- Ultimas entradas, primeras salidas, 5.- Deta--

llistas. Una disposición similar se conserva en la ley actual.

Debido a las fuertes tasas de inflación que empezaron a presentarse en nuestro país, a las circunstancias de que en la tarifa con la cual calculaban el impuesto las empresas no fue modificada desde 1964, y al hecho de que las revaluaciones del activo fijo de los contribuyentes no producían efecto fiscal, se estableció a partir de 1979, una deducción para los contribuyentes conocida como de deducción adicional, Artículo 20-A Fracción II, que se implantó con el objeto de mitigar en los contribuyentes el efecto desfavorable que le producían los dos eventos antes mencionados. El importe de esta deducción era superior en la medida que aumentaran las deducciones por concepto de depreciación y en la medida en que los activos financieros del contribuyente fueran superiores a los pasivos que tuviere en el ejercicio.

Esta deducción adicional se mantenía en la ley hasta 1988, (Artículo 51 BIS IJSR).

Por primera vez se introdujo en la Ley, la posibilidad de que el contribuyente dejara de su utilidad gravable, el importe de las pérdidas de operación que hubiere sufrido en los cinco ejercicios anteriores.

### 3.- Principios Teóricos.

" La configuración de un sistema tributario - debe ser algo tan preciso y tan conerente, que su contemplación como modelo estático o como mecanismo en funcionamiento, ha ue producir la sensación- de lo completo, de lo coordinado, de la eficacia - potencial o actual, según el momento del objeto -- contemplado." ( 12 )

Para conseguir que la imposición de los tribu- tos, o impuestos sea un objetivo preciso de la Ha- cienda Pública, han de modificarse en los sistemas los siguientes elementos básicos:

Las normas tributarias, que deberán ser cla- ras y simplificadas, los servicios de gestión e -- inspección prontos y expeditos, y el contencioso - justo y legalmente aplicado. Los administrados a- su vez, ueben de proporcionar a las autoridades ma- yores bases de colaboración, de sinceridad y de ho- nestidad.

Esto quiere decir que las normas fiscales tie- nen que ser claras, los trámites de carácter admi- nistrativo buscando la simplificación en los mismos y el proceso contencioso o juríuico deberá de ser- justo con las sentencias que emita. Los contribu- yentes a su vez deben ser mas honestos en la infor-

-----  
(12) Curso de derecho tributario- Gian Antonio Mi-  
chel Ed. de Derechos reunidas- Madrid.

mación que proporcionan a las autoridades, colaborar con las mismas cumpliendo con sus obligaciones y ser sinceros con la autoridad.

Así también el pago de los impuestos debe simplificarse y agilizarse con plenas garantías de --justicia.

En este orden de ideas, si todas las anteriores modificaciones a las consideraciones son especialmente referibles a la administración, es indudable que todas ellas influyen, para crear o mantener, según los casos, un clima poco propicio al cumplimiento de los deberes fiscales, de los contribuyentes ya que de no llevarse a cabo esas modificaciones seguirá causando desconfianza a los contribuyentes.

Con ello se entra en un círculo vicioso según el cual, el sistema no se cumple porque no es correcto en su concepción o aplicación y el sistema no se perfecciona porque falta la base de honestidad tributaria arraigada en el contexto social.

Precisamente, en los últimos años las autoridades fiscales de nuestro país han tratado de orientar a los contribuyentes mediante diversos métodos de simplificación y tratamiento especial a determinados contribuyentes, para que comprendan y así cumplan con sus obligaciones fiscales, organizándose confianza mutua, honestidad y cooperación en-

tre el contribuyente y las autoridades fiscales.

Por otra parte, se debe decir que de los principales fines que la ley le ha encomendado al Estado es la de disponer de medios financieros, de dinero, mediante los cuales pueda pagar el costo de la actividad institucional apropiada. Para conseguir aquella finalidad que el ente público se propone alcanzar, es necesario el cumplimiento de las leyes. Sin embargo, al mismo tiempo que aumentan los gastos públicos, a los cuales el Estado debe de hacerles frente con adecuados fondos, es obvio que aumenten los impuestos a cargo de los particulares o en otros casos, ofreciendo bienes y servicios específicamente remunerados a los particulares que pretendan hacer uso de los mismos.

La mayor parte de los ingresos del ente público y principalmente del estado, provienen de la recaudación de los impuestos en virtud del poder de supremacía que el Estado tiene sobre el contribuyente, dentro de los límites establecidos en la Constitución.

Se debe señalar que el Estado también puede allegarse incrementos patrimoniales a través de la acción administrativa, sin necesidad de percibir ingresos en sentido técnico, los cuales tienen por objeto, generalmente, un bien mueble instrumental y fungible como es la moneda, es decir, cuando el-

Estado no satisface sus necesidades financieras --  
vía recaudación de contribuciones, entonces emite-  
monedas circulante para tales fines.

A través de otras prestaciones coactivas como  
son los derechos, contribuciones de mejoras, etc.,  
el Estado puede satisfacer mediata e inmediatamen-  
te otras necesidades públicas, derivadas de los in  
tereses de la colectividad y que aquél institucio-  
nalmente debe satisfacer, así, podrá procurarse la  
disponibilidad o un derecho real sobre un bien ne-  
cesario para la colectividad a través de las dis-  
tintas formas de requisa, ocupación o expropiación  
etc. En fin son tantas las atribuciones de supre-  
macía del estado sobre el contribuyente que sería-  
muy tedioso querer abarcar todos y cada uno de ---  
ellos.

Las citadas clasificaciones pueden tener su --  
justificación al objeto de describir los varios --  
fenómenos que pueden producirse en los ingresos --  
del ente público, contemplando que existen diver-  
sos medios jurídicos que constituyen los instrumen  
tos de obtención de ingresos a favor del Estado.

De todo lo anterior podemos darnos cuenta que  
una de las facultades más importantes que tiene el  
Estado para obtener ingresos, es el impuesto, el --  
cual es la manifestación más típica de un poder de  
supremacía, atribuido al Estado y prácticamente --

privado de límites en cuanto a que el propio Estado tiene la mas amplia libertad de escoger al elemento de hecho y su relación con el sujeto deudor, y también los demás elementos del Impuesto.

El impuesto se articularía, por tanto en una típica obligación, ex lege, pero cuyo nacimiento es ta referido a momentos muy diferentes en la doctrina y en la jurisprudencia. El poder de imposición no se agota en el establecimiento de detracciones-coactivas en la figura del impuesto, aunque éste es el tipo de tributo mas difundido y que mejor -- responde a las exigencias técnicas, económicas y políticas, que determinan al Estado en la elección del instrumento mas idóneo, para efectuar detracciones de riquezas de los individuos y al mismo tiempo para conseguir otras finalidades generales en relación a la orientación política seguida en el respeto de las normas y de los principios constitucionales.

#### 4.- Clasificación.

Cada impuesto tiene una serie de normas administrativas para su percepción. El impuesto que grava la renta se paga directamente por el contribuyente a las autoridades, mientras que los impuestos que gravan las ventas se abonan por los consumidores de los bienes o servicios, pero llegan al estado indirectamente a través de los minoristas,-

que actúan como agencia recaudadora.

Por lo tanto los impuestos pueden clasificarse como "directos" o "indirectos", de acuerdo a -- sus normas administrativas para su recaudación. -- Pero por importantes que sean estas normas para la administración pública, Hicks (1946), ha señalado que "Para los economistas resulta de mayor interés una definición que tenga en cuenta la base del impuesto." Autor citado por el Licenciado Enrique Calvo Nicolau en su obra. ( 13 )

Hicks, prefiere clasificar los impuestos en -- tributos sobre la renta y tributos sobre el consumo. Lo importante desde el punto de vista del eco nomista no es que un impuesto sobre las ventas se recaude indirectamente, sino que se perciba en pro porción al consumo.

Pero una clasificación en impuestos sobre el consumo y sobre la renta es incompleta porque exis ten dos impuestos directos que no recaen sobre nin guno de los dos. Tales son los impuestos sobre la propiedad, que incluyen los impuestos sobre la ri queza y los impuestos sobre sucesiones mortis cau sa.

Los impuestos tienen además una alicuota o ta

---

(13) Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta por Enrique Calvo Nicolau E. Themis.

✓ Enrique Vargas Aguilar

sa, o un conjunto de alicuotas denominadas tarifas, Las alicuotas o tipos de tarifas pueden ser progresivas, proporcionales o regresivas.

Estos terminos se emplean con cierta vaguedad y exigen una definici3n rigurosa.

Un impuesto progresivo es el que toma una proporci3n creciente de renta, conforme la renta aumenta. Dicho en otras palabras un impuesto es progresivo en la medida de que al aumentar la base, - aumenta la tasa.

Un impuesto proporcional toma una proporci3n constante de renta y un impuesto regresivo toma -- una proporci3n decreciente de renta conforme el ingreso aumenta. Lo anterior consiste en que si un ingreso aumenta, la tasa o tarifa aumentara en forma proporcional al aumento citado, pero si los ingresos aumentaran, la tarifa del impuesto tiene a disminuir conforme va aumentando el ingreso.

Por otra parte y de una forma precisa en el C3digo Fiscal de la Federaci3n se da la clasificaci3n de las contribuciones, y que ampliamente hicimos menci3n en capitulos anteriores.

#### 5.- Elementos de los Impuestos.

Hablar de elementos de los impuestos es referirse a las caracteristicas esenciales que sealan las leyes fiscales para obligar a los gobernados - al pago de los mismos.

Para realizar una definición clara de cada -- uno de los elementos de los impuestos, señalaremos a continuación los que mencionan las definiciones fiscales.

Señala el artículo 50. del Código Fiscal de la Federación en el párrafo primero lo siguiente.

" Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa." ( 14 )

Podemos considerar que un impuesto es una carga a los particulares que le obligan a ayudar a sufragar los gastos públicos del estado, y por consiguiente le modifica su estatus económico.

Cabe señalar por lo tanto que los elementos de los impuestos son; sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y los estudiaremos a continuación.

a) SUJETOS DEL IMPUESTO.

El artículo 10. del Código Fiscal de la Federación vigente señala claramente quienes son los sujetos obligados a contribuir al gasto público --

-----  
(14) Código Fiscal de la Federación 1989 Editorial Themis Compilación Tributaria pág. 2

mediante el pago de contribuciones y señala:

Artículo 10. " Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas ... " ( 15 )

En este orden de ideas son sujetos obligados al pago de impuestos todas las personas físicas y las personas morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho previstas en las leyes -- fiscales. Para los efectos de estudio de este trabajo, son sujetos obligados al pago de impuestos, las sociedades mercantiles que se encuentren en -- México, y las sociedades mercantiles que siendo -- extranjeras tengan su residencia en la República-- Mexicana. Así, el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación define lo que se entiende por México País y Territorio.

Artículo 10. " Para los efectos fiscales se -- entenderá por México, País y Territorio Nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, integra el territorio na cional y la zona económica exclusiva situada fuera

---

(15) Compilación Tributaria. Código Fiscal de la Federación 1989.

Ed. Themis.

del mar territorial." ( 16 )

En el caso de residentes en territorio nacional la fracción II del artículo 9o. del multicitado ordenamiento tributario federal señala:

Artículo 9o. se consideraran residentes en territorio nacional:

I .....

II. A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana, son residentes en Territorio Nacional.

b) OBJETO DEL IMPUESTO.

"Son objeto del impuesto sobre la renta, todos los ingresos que perciba una sociedad mercantil, - una institución de crédito o un organismo descentralizado que preponderantemente efectúe actividades empresariales." ( 17 )

Pero queremos hacer mención que ese concepto anterior de ingresos fue exclusivo para la llamada Base Tradicional, que tuvo vigencia hasta el 31 de

-----  
(16) Compilación Tributaria. Código Fiscal de la Federación 1989. Ed. Themis.

(17) Compilación Tributaria Art. 15 BTS Ley del --  
Impuesto sobre la Renta 1988.

diciembre de 1988.

En este mismo concepto, para la Base Nueva, - la adición mas importante con motivo de la crisis-inflacionaria que vivia nuestro pais (y que actualmente vive) es la acumulación de la ganancia inflacionaria, que se señaló en el artículo 15, de la - Ley del Impuesto sobre la Renta. ( 18 )

Cabe señalar que con motivo de las Reformas - Fiscales publicadas el 31 de diciembre de 1988, y - en vigor el 1o. de Enero de 1989, se derogó la Base Tradicional y por ende, el artículo 15 actual - para 1989, es el anterior 15. de la Ley del Im- puest, sobre la Renta, que sigue considerando la - ganancia inflacionaria como un ingreso.

Es decir, constituyen objeto de la Ley del Im- puesto sobre la Renta, tanto los ingresos de natu- raleza civil, como los que deriven de actividades- comerciales, industriales, agricolas, ganaderas, - silvícolas o de pesca. Esta opinión se basa en -- que el artículo 1o. fracción 1 de la Ley del ISR - señala que se encuentran afectas al pago del Im- puesto sobre la Renta, las personas físicas y las- personas morales residentes en México, respecto ue tous sus ingresos, cualquiera que sea la ubica---

-----  
(18) Compilación Tributaria Art. 15 Ley del Im-  
puesto sobre la Renta 1988-1989. De Fiscal Editores

ción de la fuente de riqueza de donde procedían.

Lo anterior implicó un cambio en relación con la Ley del 31 de diciembre de 1964, pero por lo -- que respecta exclusivamente a las empresas, no así en el caso de las personas físicas.

La ley que prevaleció hasta 1980, señalaba -- que el Impuesto sobre la Renta gravaba, los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que obtu-- vieran las sociedades mercantiles.

Para las empresas, hasta 1980, no se encontra-- ban gravados los ingresos de naturaleza civil, ni los de derecho público como por ejemplo indemniza-- ciones por expropiación en virtud de que en la --- fracción I del artículo 10. de la ley del 30 de di-- ciembre de 1964, se señalaba que el Impuesto sobre la Renta gravaba los ingresos que provinieran de -- la realización de actividades comerciales, indus-- triales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

Aún cuando en dicha fracción no se hacía refe-- rencia expresa a las personas morales, había que -- concluir que a ellas se refería dicho numeral, de-- bido a que en la fracción II de ese mismo artículo se hacía referencia expresa a los ingresos de las-- personas físicas, y en la fracción III del propio-- artículo se hacía expresa mención a las asociacio-- nes y sociedades de carácter civil. Por lo tanto, por exclusión, había que concluir que la fracción--

I se referia solamente a las personas morales, entre las que se encuentran las sociedades mercantiles.

En apoyo de la opinión del párrafo anterior, en el sentido de que a partir de 1981 quedan gravados los ingresos de naturaleza civil y los de derecho publico, deseamos hacer referencia a la fracción II tercer párrafo del artículo 10 BIS de la Ley de 1988, en el que se señala la forma de determinar la utilidad fiscal.

En dicho precepto se señala que ésta se determina disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones que se autorizan en el Título II de la Ley del ISR, salvo las que se mencionan en los artículos 22, fracción IX y 51 de la Ley del ISR. Como podrá observarse, también en este precepto se hace referencia a que todos los ingresos que perciban las sociedades mercantiles deben formar parte de la utilidad fiscal: es decir, también se incluyen como ingresos gravables los ingresos de naturaleza civil, y los provenientes de derecho público. Queremos hacer mención que el "Artículo 10 de la Base Nueva si contempla la deducción de dividendos" (19,

-----  
(19) Sumario Fiscal Ley del Impuesto sobre la Renta 1988. Ed. Themis Artículos 10-Bis y 10.

"Tal vez el precepto que con mayor contundencia apoya lo anterior expresado, es el que se contiene en el artículo 15 de la Ley; en él se señala que las sociedades mercantiles residentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero." (20)

De este precepto se puede concluir que constituyen ingresos acumulables, absolutamente todos -- los ingresos que obtengan las sociedades mercantiles, independientemente de cual pueda ser la fuente jurídica de su procedencia.

Por otra parte, el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala cuales son los ingresos acumulables, e indica que lo son todos los que se mencionan en la Ley, y además los que se señalan en las diversas fracciones de ese artículo -- 17; es decir, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se definen como ingresos acumulables, todos los que obtengan las sociedades mercantiles y no únicamente los que provengan de actividades empresariales, entendiadas por estas, en los términos del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, las-

-----

(20) Sumario Fiscal Ley del Impuesto sobre la Renta. Editorial Temis 1969.

que deriven de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca.

Este concepto sobre actividades empresariales, que se contiene en el referido artículo señala algunos otros ingresos acumulables de las sociedades mercantiles, cuya base de impuesto esta correlacionado con el artículo 13 de ISR.

c) BASE DEL IMPUESTO.

Son sujetos del Impuesto sobre la Renta, las sociedades mercantiles, las instituciones de crédito y los organismos de crédito que efectúen preponderantemente actividades empresariales.

A estas personas se les considera como ingresos gravable base de impuesto, la totalidad de los que obtengan durante un ejercicio, y no solamente aquellos que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca.

En terminos generales, estos contribuyentes causan el Impuesto sobre la Renta, sobre la utilidad que obtengan, aplicando al efecto las disposiciones que se contienen en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento. A la utilidad gravable se le llama resultado fiscal, que es al que se le aplicaba la proporción que correspondía de acuerdo con el artículo 801 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir de 1987, en el capítulo --

VIII, llamado del Régimen de Transición y al que haremos mención en capítulos adelante.

Claro está, que para llegar a ese resultado fiscal, se tendrán que conocer la totalidad de los ingresos que deberán acumularse o sumarse entre sí, y deducir en los casos en que lo permita la Ley, - los gastos efectuados para la obtención del ingreso, de ahí que es importante destacar que el legislador ha establecido "reglas fiscales a las que se debe sujetarse el contribuyente para determinar la utilidad afectada al pago del impuesto." ( 21 )

En capítulo posterior haremos mención a las reglas fiscales para obtener el resultado fiscal - y que será base del pago de impuesto o en su caso la facultad de no hacerlo si se tiene pérdida fiscal.

d) TARIFA.

Conforme a las múltiples reformas a la Ley

---

(21) Folleto emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"Pagos Provisionales de ISR de las Sociedades Mercantiles 1987".

Subsecretaría de Ingresos, Dirección General-Técnica de Ingresos y Supervisada Auditorialmente por la Dirección General de la Comunicación.

del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1986, en vigor el 1.º de enero de 1987, se operó un cambio radical en la aplicación de la tasa o tarifa que era la que se aplicaba al resultado fiscal, para obtener el impuesto a pagar.

En efecto hasta el 31 de diciembre de 1986, la tarifa aplicable a los pagos provisionales de las sociedades mercantiles se encontraba señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Con la reforma fiscal, que tuvo sus cambios trascendentales a partir del 1.º de enero de 1987, las autoridades fiscales usando el alto índice de inflación y la crisis financiera que sacudía al país, le dieron un giro a nuestro sistema fiscal reconociendo parcialmente los efectos de la inflación.

La entrada súbita de ese sistema pudo haber provocado serios quebrantos financieros en las empresas, pues de alguna manera el sistema fiscal -- que tenía la Ley en 1986 propició el endeudamiento de las empresas para financiar sus operaciones. -- Por ello se pensó que con la nueva Ley y el nuevo sistema en tanto fuera entrando poco a poco daría a las empresas nuevas formas de sanear su política fiscal y financiera.

Para lograr ese propósito el contribuyente -- tendría que determinar mensual o anualmente dos --

bases gravables diferentes. Una que se denominó - Base Tradicional y otra que se denominó Base Nueva o Base Ampliada.

La utilidad en la Base Tradicional se determinaría con las reglas que se venían aplicando hasta 1986, aunque con algunas ligeras modificaciones, - en tanto que la de la Base Nueva, se determinaría con las nuevas reglas que entraron en vigor el 1.º de enero de 1987. De esta manera, sería (según la exposición de motivos de la reforma fiscal del 31 de diciembre de 1986) hasta 1991, cuando definitivamente cobrarían plena vigencia las reglas para - determinar la utilidad en la Base Nueva, porque se abandonaría totalmente las reglas relacionadas con la Base Tradicional, lo que no sucedió al abandonarse la dualidad de bases en 1989, ya que únicamente tiene efectos la Base Nueva, derogándose la Base Tradicional a partir del 1.º de enero de 1989.

La entrada en vigor paulatina de las nuevas - reglas se obtendría a través de que en 1987 la Base Nueva incidiera sólo en un 20% y la Base Tradicional en un 80%. Para 1988 la incidencia de la - Base Nueva aumentaría al 40% por la disminución al 60% de la Base Tradicional. En 1989 la proporción sería de 60% para la Base Nueva y 40% Base Tradicional y finalmente en 1990 la Base Nueva representaría el 80% de la incidencia fiscal y la Base Tra

dicional solo el 20%. De esta manera sería a partir de 1991 cuando el 100% de la incidencia fiscal correría a cargo de la Base Nueva, desapareciendo la Base Tradicional.

Por lo anterior cabe señalar que se aplicaron como tasas el 35% en la Base Nueva y el 42% en la Base Tradicional. Así al impuesto en 1987 y 1988 se aplicaron las siguientes tasas:

	Base Tradicional	Base Nueva
	%	%
Para 1987	60	20
Para 1988	60	40

Y al haberse derogado la Base Tradicional

Para 1989	derogada	100%
-----------	----------	------

C A P I T U L O . I I .

DISPOSICIONES LEGALES QUE REGULAN LA OBLIGACION DE EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES Y LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS MISMOS.

I.- Ley del Impuesto sobre la Renta.

"De conformidad con lo que señalaban los artículos 12 y 12 Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes, sociedades mercantiles, debían efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del Impuesto del ejercicio, en virtud de la Reforma al artículo 12 de la ley vigente en 1986 - en el mes de abril." ( 22 )

Es decir, las sociedades mercantiles, independientemente de su capacidad administrativa, están, obligadas a efectuar a cuenta del impuesto del ejercicio, pagos mensuales, para lo cual deben reconocer la mecánica de su cálculo.

En las fracciones I, II y III de los artículos citados, se indican los procedimientos a seguir para determinar el monto de los pagos provi-

-----

(22) Anterior a esta reforma las Sociedades Mercantiles efectuaban pagos provisionales cuatrimestrales a cuenta del Impuesto anual cuya reforma se publicó en el Diario Oficial el día 30 de abril de 1986, en el que los pagos pasan a ser mensuales.

sionales. Se ha mencionado en el capítulo anterior que durante los cuatro años de vigencia del llamado Régimen de Transición (1987-1990), el cálculo de los pagos provisionales estaría regulado por las disposiciones del título VIII específicamente por los artículos 801, 803, 805 y 806. También cuando así sea necesario, se hará mención a las Resoluciones Misceláneas que al efecto establecen reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal que anualmente son publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

Pero es necesario, hacer mención que la misma Ley establece la posibilidad de no efectuar pagos provisionales a las sociedades mercantiles, y se encuentra regulada esta facultad en los artículos 12, (y 12 Bis de la mencionada Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 1988), y el artículo 12-A de la Ley vigente en 1989.

#### DISMINUCION DE LOS PAGOS PROVISIONALES.

Uno de los derechos que pueden ser tomados en cuenta por las sociedades mercantiles para abatir un poco su carga tributaria es la disminución de los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta.

Este derecho establecido en el artículo 12-A fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta-

señala que con el propósito de que los pagos provisionales de las sociedades mercantiles mantengan una relación con el impuesto definitivo a pagar, podrán disminuir el monto de los pagos provisionales que tengan que enterar, siempre que cumplan con los requisitos que señala el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR).

Para estos efectos, el artículo 8 del RISR, establece que cuando las sociedades mercantiles -- estimen justificadamente que el coeficiente de utilidad que deben aplicar para determinar sus pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio por el que deben efectuar dichos pagos, podrán disminuir el monto de los pagos provisionales que les correspondan hasta por seis meses del mismo ejercicio siempre que obtengan la autorización respectiva, la que solicitarán a la autoridad administradora competente a más tardar el día 15 del mes de calendario por el que se solicite la disminución del pago, o del primer mes del periodo cuando la disminución se solicite por varios meses, mediante la forma oficial, ISR-6.

La sociedad mercantil estará obligada a calcular en la declaración del ejercicio, los pagos provisionales que le hubieran correspondido conforme al artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sustituyendo el coeficiente de utilidad a que

se refiere la fracción I de dicho artículo por el coeficiente de utilidad determinado conforme a dicha disposición con los datos relativos a la declaración del ejercicio en el cual se disminuyó el -- pago.

Si resulta que los pagos provisionales se hubieran cubierto en cantidad menor a la debida por la disminución de los pagos provisionales, se pagarán recargos por la diferencia entre los pagos -- autorizados y los que le hubieran correspondido.

No se pagarán recargos cuando dicha diferencia no exceda del 10% del pago provisional efectuado.

Existe cierta confusión de los contribuyentes con los términos disminución y reducción de Impuestos sobre la Renta, sin embargo se ha explicado -- cual es el motivo por el cual se puede disminuir -- el monto de los pagos provisionales sustituyendo -- el coeficiente de utilidad real, por un coeficiente de utilidad menor al que corresponde.

Sin embargo, se hará mención a continuación -- de la Reducción de Impuesto sobre la Renta.

#### REDUCCION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS -- SOCIEDADES MERCANTILES.

Hablar de reducción de Impuesto sobre la Renta es referirse a la autorización implícita en la Ley para liquidar el Impuesto sobre la Renta en --

cantidad menor a la que correspondería si se aplicáran los procedimientos y tarifas que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece para las sociedades mercantiles los casos en que se podrá reducir el Impuesto sobre la Renta determinado conforme al artículo 10 de la Ley conforme a lo siguiente:

I- 40%, Si los contribuyentes están dedicadas exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

II- 25%, Si los contribuyentes a que se hace mención en el párrafo anterior industrializan sus productos.

III- 25%, Si los contribuyentes a que se refiera la fracción I, realizan actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.

IV- 50%, Si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros. Cuando no se dediquen exclusivamente a esta actividad, calcularán la reducción del 50% sobre el monto del Impuesto que corresponda de los ingresos por la edición de libros, en los términos del reglamento de la LISR.

Como se puede observar, los términos disminución y reducción difieren en gran medida para efectos fiscales ya que la idea que debe de ser tomada en cuenta por los contribuyentes es la siguiente:

A) Cuando se hable de disminución de pago provisional, se hablará de la disminución de los ingresos para efectos del coeficiente de utilidad, resultando por lo tanto un coeficiente menor y por ende una disminución en el pago provisional del Impuesto sobre la Renta.

B) Cuando se hable de reducción de Impuesto sobre la Renta, se estará hablando de pagar el impuesto en cantidad menor, ya que al impuesto a pagar se le reducirá o descontará esto último en términos mas entendibles, la cantidad o el porcentaje que señale el texto del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 64 fracción II, h), se puede apreciar un error en cuanto al listado de irregularidad que preveen las autoridades fiscales para llevar a cabo sus facultades de comprobación.

En efecto en la fracción II, h) del citado artículo se señala:

h) Consignar información o datos falsos en los estados de resultados reales del ejercicio que

se presenten para solicitar reducción de los pagos provisionales, o en los informes acerca del movimiento de efectivo en caja y bancos, cuando se solicite el pago a plazo ya sea diferido o en parcialidades.

Como ya se señaló, se puede hablar correctamente de disminución de pagos provisionales, más no de reducción de los mismos, este error en el Código Fiscal al parecer no lo han detectado las autoridades fiscales y mientras no lo hagan, esta irregularidad se deberá de tener por no puesta, ya que la Ley es clara al señalar cuales son los procedimientos para disminuir los pagos provisionales de Impuesto sobre la Renta, y la reducción de Impuesto sobre la Renta prevista en el texto de la Ley.

La justificación a esta interpretación se tiene en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación que establece que:

" Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, --

objeto, base, tasa o tarifa ..." ( 23 )

Siguiendo el orden de ideas anterior, las sociedades mercantiles no están obligadas a efectuar pagos provisionales y pueden ejercer esta facultad si se encuentran en los siguientes casos:

a) Sistema Nuevo (1988)

En el ejercicio de inicio de operaciones y en el ejercicio inmediato siguiente, cuando éste último sea irregular y se hubiera obtenido pérdida fiscal sin considerar; los dividendos pagados en efectivo o en bienes, ni la deducción inmediata, excepto cuando obtengan dividendos de otra sociedad mercantil, caso en el cual cubrirán como pago provisional la proporción del 40% que correspondía a la tasa del 35% (artículo 801) sobre el monto de dichos dividendos, según el año en que se obtengan.

Cuando en el ejercicio inmediato anterior se hubiera obtenido pérdida fiscal sin considerar los dividendos pagados en efectivo o en bienes, ni la deducción inmediata correspondiente al mismo ejercicio.

Cuando la pérdida fiscal pendiente de disminuir de ejercicios anteriores, exceda igualmente a la utilidad fiscal sobre la que se calculó el pa

-----

(23) Sumario Fiscal Código Fiscal de la Federación 1989. Ed. Thomson.

go provisional. En caso contrario se pagará el impuesto sobre la diferencia obtenida.

b) Sistema Tradicional (1908).

En el primer ejercicio de iniciación de operaciones y en el ejercicio inmediato siguiente cuando éste último sea irregular y se hubiera obtenido pérdida fiscal ajustada, excepto cuando obtengan ingresos por dividendos, caso en el cual deberán cubrir como pago provisional la proporción del 60% que corresponda a la tasa del 42% sobre el monto de dichos dividendos, según el año en que éstos se perciban de conformidad con el artículo 801.

Cuando en el ejercicio inmediato anterior se hubiera obtenido pérdida fiscal ajustada, sin considerar la correspondiente al ejercicio anterior.

Cuando la pérdida fiscal ajustada, pendiente de disminuir o amortizar de ejercicios anteriores sea superior a la utilidad fiscal sobre la cual se deba calcular dicho pago. En caso contrario se pagará impuesto sobre la diferencia obtenida.

Conviene señalar que aún cuando los contribuyentes no tengan cantidad a enterar, persiste la obligación para ambos sistemas de presentar declaración de pago provisional, aunque sean en ceros.

Esto significa que si una sociedad mercantil no tiene operaciones y no ha presentado su aviso para suspender operaciones tendrá la obligación de

presentar pagos provisionales, aún cuando no haya cantidad a pagar. Esta obligación se encuentra -- textualmente señalada en el último párrafo del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que la letra dice lo siguiente:

" Los contribuyentes deberán presentar las de claraciones de pagos provisionales, aún cuando no haya cantidad a enterar, excepto tratándose del -- ejercicio de iniciación de operaciones, cuando en el mismo no perciban dividendos o utilidades pagadas por otras sociedades mercantiles, así como --- cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene el Reglamento del Código Fiscal de la Federación." ( 24 )

(12, 12-Bis LISR 1988)

(12- LISR 1989)

2.- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre --  
la Renta.

El reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), es el marco mediante el cual se regu

-----

(24) Compilación Tributaria Dofiscal Editores. --

Ley del Impuesto sobre la Renta 1988.

Editorial Letr Arte S.A. de C. V.

Compilación Tributaria Dofiscal Editores. --

Ley del Impuesto sobre la Renta 1989.

Editorial Letr Arte S.A. de C. V.

lan los conceptos y elementos necesarios para la presentación adecuada de los pagos provisionales.- Así, el título II del Reglamento (RISR) "de las Sociedades Mercantiles", señala los artículos de la Ley que se correlacionan con el Reglamento (RISR) para efectuar ya sea una disminución o un cálculo de los elementos inherentes a los pagos provisionales, y son conforme a las reformas al RISR, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1988, los siguientes 7-A, 7-B, 7-C, 7-D, 7-E, 7-F, 7-G, 8 y 9.

El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta es quien se encarga de clarificar los conceptos vertidos en los artículos reguladores de los pagos provisionales de la Sociedad Mercantil en este caso.

3.- Resolución que Reforma, Adiciona y Deroga a la que establece reglas y otras disposiciones de carácter fiscal para 1988.

En el mes de julio de 1988, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la resolución que establecía reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1988. En esas disposiciones se especificó que la citada resolución era aplicable a los impuestos, contribuciones de mejoras y derechos federales a excepción de los impuestos relativos al Comercio Exterior y que en-

traría en vigor el 16 de julio de 1988 y su vigencia sería hasta el último día de febrero de 1989.

Por lo que se refiere a los pagos provisionales de las sociedades mercantiles cabe señalar que se hicieron pocas reformas trascendentales en cuanto al cálculo de los pagos provisionales de las sociedades mercantiles, es decir, dado que aún no se han señalado los elementos esenciales para el cálculo de los pagos provisionales nos referiremos a los cambios que hubo el 14 de julio de 1988, sin perjuicio de que se haga alusión nuevamente a estos cambios en capítulos posteriores, comentamos de la resolución citada los más significativos:

- Determinación de intereses, utilidades cambiaria y ganancia inflacionaria para efecto de los pagos provisionales (Base Nueva).

Se permite la opción de determinar los conceptos anteriores, mediante el procedimiento señalado en el artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta en base a saldos promedios mensuales de créditos y deudas y factores de ajuste desfasados en un mes, en lugar de utilizar los factores de acumulación señalados en el artículo 12-B de la misma es decir, se permite utilizar el procedimiento establecido para 1987.

- Fecha de acumulación del ingreso de las sociedades mercantiles en la enajenación de -

bienes o la prestación de servicios.

Esto quiere decir que, no se considera percibido el ingreso en la fecha de celebración del contrato, cuando la totalidad de las obligaciones establecidas en éste se deban cumplir en fechas posteriores, en estos casos, se aplicarán los supuestos establecidos en el artículo 16 fracción I, incisos A, B y C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que a la letra dice:

Artículo 16 - Para los efectos del artículo - 15 de esta Ley (ingresos acumulables), se considera que los ingresos se obtienen en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma Ley, - en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente:

I- Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, desde la fecha en que se celebró y, si no puede determinarse, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.

b) Se envíe o entrégue materialmente el bien, o cuando se preste el servicio.

c) Se cobre parcial o totalmente el precio o cuando adquiriera el bien, o contrate la prestación del servicio se obligue en cualquier forma a pagar

lo.

Adicionalmente con estas reformas, se publicaron los factores para la deducción adicional para el año de 1988 para efectos del artículo 51 Bis.

Para los efectos del artículo 12-A-Bis, fracción III de la LISR, referente a los ajustes, a los pagos provisionales que se efectuaron en 1988, se publicó también la tabla de factores correspondiente para determinar la deducción adicional a que se refiere el artículo 51-Bis.

Es importante dejar claro que las resoluciones Misceláneas son los criterios que emanan de la autoridad para la aplicación de las diversas leyes fiscales, cuya observancia no es obligatoria para las contribuciones.

Por lo anterior cabe señalar que con la emisión de criterios por parte de los funcionarios fiscales, facultados debidamente por las mismas autoridades fiscales (SHCP) podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, (artículo 35 del Código Fiscal de la Federación).

4.- Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación es un ordenamiento supletorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que de conformidad con el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones del citado ordenamiento tributario se aplicarán en forma supletoria de las leyes fiscales respectivas.

Para los efectos de las obligaciones de los contribuyentes, el artículo 60. del citado ordenamiento tributario señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, es decir se da el nacimiento de una obligación fiscal, cuando el contribuyente se encuentra constreñido a cumplir determinada obligación.

A su vez el Código Fiscal de la Federación, nos señala en forma supletoria, en caso de no existir disposición expresa, cuales son los plazos para cumplir con nuestras obligaciones fiscales. En la Ley del ISR, en el artículo 12, tratándose de los pagos provisionales, de las sociedades mercantiles y a manera de clarificar este comentario, diremos que los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta son a cuenta del impuesto del ejercicio y se enteran dentro de los 17 días siguientes del mes inmediato posterior a aquél por el que se

realiza el pago provisional. ( 25 )

De tal manera si en la LISR no existiera disposición expresa, se estaría cumpliendo con lo que al respecto señala el artículo 60. párrafo cuatro-fracción I y II del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 60. -Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposiciones expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

"1- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación respectivamente.

2- En cualquier otro caso, dentro de los 5 --

-----

(25) Artículo 12 reformado, el 10 de enero de 1969. Ya que hasta el 31 de diciembre de 1968, el pago era el día 7 del mes inmediato posterior al que correspondía el pago.

días siguientes al momento de su causación." (26)

Por lo anterior se puede decir que el Código Fiscal de la Federación como ordenamiento regulador de las obligaciones fiscales de los contribuyentes es el que les hace saber de forma supletoria cuales son sus derechos, obligaciones, y así también las facultades de las autoridades fiscales y las sanciones que imponen las mismas en caso de incumplimiento, así como los medios de defensa que pueden interponer los contribuyentes en caso de que pudiera existir algún acto de molestias de la autoridad fiscal competente.

#### 5.- Elementos esenciales.

Para los efectos de poder realizar un pago provisional se deberán conocer los elementos esenciales para la determinación y cálculo de los pagos provisionales de las sociedades mercantiles -- que es el tema que nos ocupa.

A raíz de las reformas fiscales de 1987 y dada la crisis inflacionaria que vivía el país, el gobierno se vió en la necesidad de adecuar la presentación de los pagos provisionales. Tal es la explicación que dió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su introducción del folleto, -----

(26) Código Fiscal de la Federación 1989 Defiscal  
Editores Editorial Letra Arte S.A. de C.V.

"Pagos provisionales de ISR, sociedades mercantiles 1987" dentro del programa de simplificación administrativa de abril a mayo de 1987 y señaló:

" A partir del 30 de abril de 1986 (fecha en que los pagos provisionales pasaron a ser mensuales en lugar de cuatrimestrales), entraron en vigor diversas reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dichas reformas tienen propósitos múltiples: corregir las distorsiones que la inflación ha provocado en el sistema impositivo de las empresas, establecer mecanismos de estímulo a la inversión en activos fijos e inventarios, racionalizar las bases especiales de tributación, corregir el impacto impositivo en los ingresos nominales de las personas físicas y combatir prácticas inebundas de evasión entre otras." ( 27 )

Así, para entender el cálculo de los pagos provisionales se deberán conocer los términos esenciales para determinar los mismos.

Como se señaló en capítulos anteriores con la

---

(27) Pagos provisionales ISR. Sociedades mercantiles 1987 Consulta Nacional sobre simplificación Fiscal Abril y Mayo 1987 Subsecretaría de Ingresos, Dirección General Técnica de Ingresos, supervisada Editorialmente por la Dirección General de Comunicación.

creación de dos sistemas para el cálculo de los pagos provisionales se tenía que saber cual era la base para determinar el impuesto para la presentación de los pagos provisionales.

La forma de determinar los pagos provisionales en ambas bases era la utilidad fiscal del período; pero se incluyeron nuevos elementos en la base nueva como son:

Factores de ajuste y actualización (artículo 7) LISR.

Intereses (artículo 7-A) LISR.

Ganancia o pérdida inflacionaria (artículo 7-B) LISR.

Créditos (artículo 7-B) LISR.

Deudas (artículo 7-B) LISR.

A lo largo de este trabajo se hará mención a que el título que contenía la ley tradicional o sea la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1986, se le llamará Título VII "del Sistema Tradicional de Impuesto sobre la Renta a las actividades empresariales".

Los artículos que integran el título II (Sociedades Mercantiles), en la base Tradicional de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se vieron adicionados con las letras bis; a partir del 1o. de enero de 1987.

Así también se creó el título VIII "del Meca-

nismo de Transición del impuesto sobre la Renta, a las actividades empresariales", el cual estaría vigente del 1.º de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990 y se integró con los artículos del 801 al 817.

Después de referirme a los elementos esenciales, para determinar el cálculo de los pagos provisionales, entraremos al estudio del cálculo de los mismos.

C A P I T U L O . I I I .

DESCRIPCION DE LA MECANICA

La base para determinar los pagos provisionales en ambos sistemas será la utilidad fiscal del período, misma que se obtendrá conforme a lo siguiente:

- Base en el Sistema Nuevo (1987).

La base para determinar los pagos provisionales en este sistema será la utilidad fiscal del período considerado.

Los ingresos e intereses a valores reales, -- misma que se determinará como sigue:

1. Se calculará el coeficiente de utilidad -- correspondiente al último ejercicio de 12 meses -- por el que se hubiera o debió haberse presentado -- declaración, sumando a la utilidad fiscal o restando a la pérdida fiscal, según sea el caso, el importe de las deducciones a que se refieren los artículos 22 fracción IX y 51 de la ley; a la cantidad así obtenida se le restarán los ingresos por dividendos o utilidades percibidos durante el mismo período. El resultado se dividirá entre la cantidad que resulte de restar a los ingresos del mismo ejercicio, los dividendos o utilidades percibidos en el citado ejercicio.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el -- primer pago provisional comprenderá el primero, el

el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aún cuando no hubiera sido de doce meses.

Se determinará el coeficiente de utilidad del último ejercicio de doce meses como sigue:

UF + Dividendos Pagados + Deduciones Inmediata  
- Dividendos Percibidos.

(entre)

INGRESOS DEL EJERCICIO - DIVIDENDOS PERCIBIDOS.  
= COEFICIENTE DE UTILIDAD.

II.- A continuación se procederá a determinar la utilidad fiscal la cual se obtiene de la siguiente manera:

Se obtendrá la utilidad fiscal para el pago - provisional, restando al total de los ingresos obtenidos entre el inicio del ejercicio y el último día del mes a que correspondía el pago, los ingresos por dividendos o utilidades obtenidos y el importe de la deducción del artículo 51 de la Ley, - correspondientes al mismo periodo. A la diferencia se aplicará el coeficiente de utilidad que resulte conforme al primer párrafo de la fracción -- anterior.

Total de ingresos percibidos ente el inicio -  
del ejercicio y el último día del mes al que co-  
rresponde el pago ----- $\bar{X}$

MENOS:

Dividendos Percibidos -----  $\bar{X}$

Deducción Inmediata -----  $\bar{X}$

$\bar{X}$   
DIFERENCIA -----  
 $\bar{X}$

POR COEFICIENTE DE UTILIDAD  $\bar{X}$   
RESULTADO -----  
 $\bar{X}$

Más o Menos

DIFERENCIA ENTRE LOS DIVIDENDOS PERCIBIDOS Y-  
LOS DIVIDENDOS PAGADOS

Pérdidas de ejercicios anteriores  $\bar{X}$

UTILIDAD FISCAL  $\bar{X}$

Como importe de la deducción inmediata deberá considerarse la cantidad que resulte de aplicar -- los porcentos (%) autorizados al monto original -- de la inversión, previamente ajustado de acuerdo -- con el factor de actualización que resulte de apli -- car el artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre -- la Renta correspondiente al período por el que se -- presenta la declaración.

Cabe señalar que para ambos sistemas no se -- considerarán como dividendos pagados, los presta -- mos a los socios o accionistas, las erogaciones -- que no sean deducibles y beneficien a los mismos, -- la omisión de ingresos o las compras no registra --

das, ni la utilidad, que para otros efectos si se consideran dividendos.

(Art. 12-LISR).

Así también, el factor de ajuste aplicable a los intereses será el que corresponda al mes inmediato anterior, en lugar del factor correspondiente al del mes por el que se efectúe el pago provisional.

(ARTICULO 12- Fracción II último párrafo).

En virtud de que en 1987 no había antecedente en lo que corresponde al sistema nuevo, el coeficiente de utilidad aplicable a este sistema será el que se determinará en la base tradicional, siempre que el contribuyente hubiera efectuado la deducción adicional a que se refiere el artículo 51 de la LISR, vigente hasta el 31 de diciembre de 1986.

En caso de que no se hubiera efectuado deducción adicional, el contribuyente tendría que calcularla por separado, sin que para ello fuese necesario presentar declaración complementaria, conforme a lo siguiente:

- Cuando el producto de los pasivos promedios (Art. 51 Bis. F-III), sea superior a la suma del activo financiero y la deducción del ejercicio (F-I y F-II), la diferencia se sumará a la utilidad -

fiscal o se restará a la pérdida fiscal, pudiendo esta última incluso, convertirse en utilidad fiscal, y será ésta la que sirva de base para determinar el coeficiente de utilidad conforme a la fracción I del artículo 12.

EJEMPLO:

	factor	
F-III.- Pasivo Promedio	100 X 0.90	= 90
Menos:		
F-I.- Deducción del ejercicio	50 X 0.42	= 21
F-II.- Activo Financiero	30 X 0.90	= 27
		<u>40</u>

DIFERENCIA A SUMAR O RESTAR A LA UTILIDAD O PERDIDA FISCAL. 42

- TASAS APLICABLES PARA EL PAGO PROVISIONAL.

Una vez determinada la utilidad fiscal o utilidad fiscal ajustada, según el caso, conforme al procedimiento señalado, se aplicara a la misma, -- las tasas del 4% (Base Transicional) y 35% (Base Nueva) en las siguientes proporciones:

EN EL AÑO DE CALENDARIO	TITULO II	TITULO VII
1987	20%	80%
1988	40%	60%
1989	60%	40%
1990	80%	20%

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

(ARTICULOS 10, 10-Bis, y 801 LISR). ( 28 )

La suma de ambos impuestos así determinados será el importe del impuesto causado al cual podrán acreditarse los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad, dicho acreditamiento procederá únicamente contra el título conforme el cual se efectuó el pago, en ningún caso podrán acreditarse las cantidades derivadas del pago provisional del título II contra las del título VII y viceversa.

(ARTICULO 12, 12 Bis, y 805 LISR).

- FECHA DE ENTERO.

Durante el año de 1987, las sociedades mercantiles efectuaron pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio considerando ambos sistemas, a excepción del primer pago, el cual se efectuaría en el sistema nuevo como sigue:

- Para los ingresos generados en los meses de Enero y Febrero el pago provisional se efectuará de manera conjunta al 9 de marzo de 1987 (ya que el 7 de marzo de 1987 fué sábado), ante la oficina Federal de Hacienda que corresponda a su domicilio

-----

(28) Vigente hasta el 31 de diciembre de 1988, ya que a partir del 1.º de enero de 1989, se derogó la Base Transicional y dejan de tener efectos esas tasas.

fiscal, o en la sucursal Bancaria autorizada, cuando en este último caso existía salvo a pagar.

EN EL SISTEMA TRADICIONAL, el pago provisional correspondiente al mes de enero se presentó -- el 9 de Febrero de 1987 (el 7 fue sábado) considerando el 100%, sin aplicar la proporción comentada en el punto III anterior, es decir, el 42% de la base obtenida conforme al sistema tradicional.

Cabe señalar que el coeficiente de utilidad -- que debió utilizarse para determinar dicho pago -- provisional, sería el que correspondía al ejercicio terminado en 1985, si el mismo comprendió año de calendario, o bien el que se hubiera manifestado en la declaración del ejercicio 1985 / 86, si -- este último hubiera concluido a más tardar el 30 -- de Octubre de 1986.

Por lo anterior es necesario señalar que a -- manera de una información adicional, lo siguiente:

Las Sociedades Mercantiles deberán presentar -- en la Oficina Federal de Hacienda correspondiente, dentro de los 3 meses siguientes a la fecha en que concluya el ejercicio fiscal una declaración en la que se determine el resultado final del mismo y el monto del Impuesto.

Las sociedades mercantiles están obligadas a -- efectuar pagos provisionales mensuales como anticipos del impuesto que se determine a su cargo. --

Los pagos provisionales debían enterarse el día --  
7 del mes inmediato posterior a aquél en que co---  
rrespondía el pago. ( 29 )

Las Sociedades Mercantiles presentarán las de-  
claraciones de pago provisional aún cuando no haya  
cantidad alguna a enterar. Con fecha 28 de febrero-  
de 1989, se publicó la resolución que establece --  
reglas generales y otras disposiciones de carácter  
fiscal para el año de 1989, en la cual se señala -  
en la regla 10 de las citadas resoluciones que los  
contribuyentes podrán presentar sus declaraciones-  
con pago en las sociedades nacionales de crédito -  
autorizadas por la tesorería de la federación.

En caso de ser declaraciones sin pago o en -  
ceros de Impuesto, las mismas deberán ser presen-  
tadas en las oficinas Federales de Hacienda co---  
rrespondiente al domicilio del Contribuyente.

Es menester aclarar que las declaraciones de  
pago provisional de las sociedades mercantiles se  
presentan los días 17 del mes inmediato posterior  
a aquél al que corresponda el pago, sin embargo -  
existe una incongruencia total con la fecha de --  
-----

(29) Período de pago vigente hasta el 31 de di---  
ciembre de 1988 en virtud de que a partir de  
Enero de 1989, la fecha de entero es el día-  
17.

presentación del 1% de Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, y 0% de INFONAVIT que se presentan en el mismo formulario oficial el día 7, conjuntamente con el pago -- provisional de ISR, situación que corrigió la autoridad mediante una resolución miscelánea publicada el día 10 de Enero de 1989, pero en el texto de la ley la incongruencia sigue plasmada y esperamos se corrija mediante una reforma fiscal en el año siguiente.

#### FORMULARIO OFICIAL.

El formulario oficial vigente para efectos de enterar el pago provisional fue hasta el 31 de Octubre de 1988, el HISR-147, mismo que tenía que -- presentarse por cuádruplicado, ya que a partir del 10. de noviembre de 1988 el formulario para la representación de los pagos provisionales es el HFP-1 -- el cual se presentará por duplicado, esta forma entra en vigor conforme a lo establecido en la Cuarta Resolución que reforma adiciona y deroga a la -- que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1989, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 20 -- de Octubre de 1988.

Antes de empezar con la descripción de la forma de realizar los pagos provisionales, es neces-

rio señalar algunos conceptos que se manejarán a lo largo de este trabajo, y que a la postre servirán para comprender mejor los términos en los pagos provisionales.

Como ya se señaló, a raíz de las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de Diciembre de 1986, en vigor el 1 de Enero de 1987, se incluyeron en la Ley nuevos conceptos que servirían de base para el cálculo de los pagos provisionales como son:

I.- FACTORES DE AJUSTE Y ACTUALIZACIÓN (ART. 7)

Se señala que cuando la Ley (LISR) prevenga el ajuste o la actualización de los valores de bienes u operaciones que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, se aplicarán los siguientes factores:

I.- FACTOR DE AJUSTE.- Para calcular la modificación en el valor de los bienes y operaciones en un periodo, el cálculo es como sigue:

A) Cuando el período sea de un mes, se utilizará el factor de ajuste mensual que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) del mes de que se trate entre el citado índice del mes inmediato anterior.

EJEMPLO:

$$\frac{(\text{INPC}) \text{ AGOSTO}}{(\text{INPC}) \text{ JULIO}} - 1 = \text{FAJ}$$

B) Cuando el periodo sea mayor de un mes se utilizará el factor de ajuste que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el INPC del mes reciente del periodo, entre el citado indice correspondiente al mes mas antiguo de dicho periodo.

EJEMPLO:

$$\frac{\text{INPC MES MAS RECIENTE JULIO}}{\text{INPC MES MAS ANTIGUO FEBRERO}} - 1 = \text{FAJ}$$

## 2.- FACTOR DE ACTUALIZACION.

Señala que para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un periodo se calculará como sigue:

A) El factor de actualización se obtendrá dividiendo el INPC de mes mas reciente del periodo, entre el citado indice correspondiente al mes mas antiguo de dicho periodo.

EJEMPLO: 
$$\frac{\text{INPC MES MAS RECIENTE DEL PERIODO -- JULIO}}{\text{INPC MES MAS ANTIGUO DEL PERIODO -- ENERO}}$$

Debe señalarse que la resolución miscelánea para 1987. En el punto 21 indica que para el cálculo de estos factores, a que se refiere el artículo

7 se calcularán hasta el cien milésimo. ( 30 )

3.- CONCEPTO DE INTERESES ( ARTICULO 7-A)

Señala que se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con el que se designe a los rendimientos de crédito de cualquier clase.

Y entre otros son intereses: rendimientos de la deuda Pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios, premios de reporto, el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas, las primas que se deriven de enajenaciones a futuro de moneda nacional o extranjera o la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de las que se colocan entre el gran público inversionistas, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En los contratos de arrendamiento financiero se considera interés la diferencia entre el total-

(3) Apartir del mes de Julio de 1988, el calculo de los citados factores es hasta el diez milésimo. Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial el 14 de Julio de 1988.

de pagos y el monto original de la inversión.

Se dará el tratamiento que la Ley establece - para los intereses, o las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al --- principal o al interés mismo.

La pérdida cambiaria no podrá exceder de la - que resultaría de considerar el promedio de los tipos de cambio para enajenación con el cual inicien operaciones las instituciones de crédito en el Distrito Federal a que se refiere el artículo 20 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, - o en su caso, del tipo de cambio establecido por - el banco de México, cuando el contribuyente hubiera obtenido moneda extranjera a un tipo de cambio - mas favorable, correspondiente al día en que sufra la pérdida.

#### 4.- INTERESES Y GANANCIA O PERDIDA INFLACIONARIA (ARTICULO 7B)

Se señala que las sociedades mercantiles que realicen actividades empresariales, determinarán - mensualmente los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulables o deducibles.

De los intereses a favor, en los términos del artículo 7b.-A de esta Ley, devengados en causa uno de los meses del ejercicio se restará el componente inflacionario de la totalidad de los créditos,-

inclusive los que no generan intereses. El resultado será el interés acumulable. En el caso que el componente inflacionario de los créditos sea superior a los intereses devengados a favor, el resultado será la pérdida inflacionaria deducible. Cuando los créditos no generen intereses a favor, el importe del componente inflacionario de dichos créditos será la pérdida inflacionaria deducible.

II.- De los intereses a cargo en los términos del artículo 7-A devengados en cada uno de los meses del ejercicio se restará el componente inflacionario de la totalidad de las deudas, inclusive las que no generen intereses. El resultado será el interés deducible.

Cuando el componente inflacionario de las deudas sea superior a los intereses devengados a cargo, el resultado será la ganancia inflacionaria acumulable. No se acumulará la ganancia inflacionaria derivada de las deudas contratadas con fondos y fideicomisos de fomento del Gobierno Federal.

III.- El componente inflacionario de los créditos o deudas, se calculará multiplicando el factor de ajuste mensual por la suma del saldo promedio mensual de los créditos o deudas, contratados con el sistema financiero o colocados con su intermediación y el saldo promedio mensual de los demás créditos o deudas.

Para los efectos del párrafo anterior, el saldo promedio mensual de los créditos o deudas con--trataos con el sistema financiero será la suma de los saldos diarios del mes, dividida entre el nú--mero de días que comprende dicho mes. El saldo --promedio de los demás créditos o deudas será la suma del saldo al inicio del mes, y el saldo al fi--nal del mismo dividida entre dos. Adicionalmente--se incluirán en el cálculo del saldo promedio, los intereses devengados no pagados o no percibidos --en el propio mes.

Para calcular el componente inflacionario, --los créditos o deudas en moneda extranjera se va--luarán a la paridad existente el primer día del --mes.

Para los efectos de esta fracción se entende--rá que el sistema financiero se compone de los ---bancos, las aseguradoras, las organizaciones auxi--liares de crédito y las casas de bolsa, sean resi--dentes en México o en el extranjero.

#### 5.- CREDITOS - (ARTICULO 7B)

Señala que se consideran créditos para efectos del componente inflacionario los siguientes:

A) Las inversiones en títulos de crédito, dis--tintos de las acciones, de los certificados de par--ticipación no amortizables, de los certificados de depósito de bienes y en general de títulos de cré--

dito que representen la propiedad de bienes.

B) Las cuentas y documentos por cobrar, a ---  
excepción de las siguientes:

1.- Las que sean a cargo de las personas fis  
cas y no provengan de sus actividades empresaria--  
les.

Cuando sean a la vista, a plazo menor de un -  
mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. -  
Se considerara que son a plazo mayor de un mes, si  
el cobro se efectua despues de 30 días naturales -  
contados a partir de aquél, en que se cocertó el -  
crédito.

2.- A cargo de socios o accionistas que sean-  
personas físicas o sociedades residentes en el ex-  
tranjero, salvo que en este último caso, esten de-  
nominadas en moneda extranjera y provengan de la -  
exportación de bienes o servicios.

3.- A cargo de funcionarios y empleaos, así-  
como de los préstamos efectuados a terceros a que-  
se refiere la fracción VIII del artículo 24, de la  
Ley.

4.- Pagos provisionales de impuesto y salaos -  
a favor por contribuciones, así como estímulos fig  
cales.

5.- Enajenaciones a plazo por las que se ejer-  
za la opción de acumular como ingreso el exigible-  
en el ejercicio, prevista en el artículo 16 de la-

Ley, a excepción de las derivadas de los contratos de arrendamiento financiero y cuando habiéndose -- acumulado el ingreso no se hubiera cobrado.

6.- Cualquier cuenta o documento por cobrar - cuya acumulación este condicionada a la percepción efectiva del ingreso. No se incluirá como crédito el efectivo en caja.

7.- Las denominadas en moneda extranjera, salvo que se trate de créditos que sean necesarios para realizar la importación o exportación de bienes o servicios y se cumpla con las reglas que al efecto dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (añicionado el lo. de Enero de 1989).

Las cuentas y documentos por cobrar que derivan de ingresos acumulables disminuidos por el importe de descuentos y bonificaciones sobre los mismos, se considerarán como créditos para efectos de este artículo, a partir de la fecha en que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en que se cobren en efectivo, en bienes, en -- servicios, o hasta la fecha de su cancelación por incobrables. En el caso de cancelación de la operación que dió lugar al crédito, también se cancelará el componente inflacionario relacionado con el mismo. (reformado a partir del 1/I/89).

#### DEUDAS (ARTICULO 7-B)

Se consideran deudas para el efecto del com--

ponente inflacionario:

- A) Anticipos de clientes.
- B) Las derivadas de contratos de arrendamiento financiero.
- C) Aportaciones para futuros aumentos de capital.

En ningún caso se considerarán deudas las originadas por pérdidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, III, IX, y X del artículo 25 de la Ley, así como los adeudos fiscales.

Se considerará que se contraen deudas por la adquisición de bienes y servicios, por la obtención del uso o goce temporal de bienes o por capitales tomados en préstamo, cuando se dé cualquiera de los supuestos siguientes:

A) Tratándose de la adquisición de bienes o servicios, así como de la obtención del uso o goce temporal de bienes, cuando se dé alguno de los supuestos previstos en el artículo 16 de la Ley y el precio o la contraprestación se pague con posterioridad a la fecha en que ocurra el supuesto de que se trate.

B) Tratándose de capitales tomados en préstamo, cuando se reciba parcial o totalmente el capital.

En el caso de cancelación de una operación, de la cual deriva una deuda, también se cancelará

la ganancia inflacionaria relacionada con la misma.

Tratándose de las inversiones en títulos de crédito a que se refiere la fracción IV, inciso a) de este artículo en las que parte de los intereses se conocen hasta que se enajena, se amortiza o se redima el título de crédito, dicha parte se acumulará hasta que se conozca. El componente inflacionario de los créditos de los que deriven los intereses, se calculará hasta el mes en que dichos intereses se conocen, multiplicando el valor de adquisición de dichos créditos por el factor de ajuste correspondiente al período en que se devengarán.

El componente inflacionario que resulte se sumará al componente inflacionario de los demás créditos, correspondiente al del mes en que se conozcan los referidos intereses.

Con el propósito de facilitar el cálculo de los intereses y la ganancia inflacionaria acumulable mes a mes para efectos de los citados pagos provisionales, los contribuyentes aplicarán el factor de ajuste mensual a los promedios de créditos y deudas correspondientes al mes inmediato anterior por el que se hace el pago. Es decir, el componente inflacionario de los créditos y deudas estará referido al mes inmediato anterior al que co-

responde el pago, mismo que se comparará contra los intereses devengados a favor y a cargo del mes por el que se hace el pago para determinar los intereses reales y la ganancia inflacionaria acumulables. Esta opción deberá ejercerse durante todos los meses del ejercicio.

Punto 31 de la Resolución Miscelánea que establece Reglas Generales y otras disposiciones de Carácter Fiscal, publicadas en el Diario Oficial el 2 de marzo de 1987.

Hay que recordar que nos estamos refiriendo a las reformas vigentes a partir del 1 de enero de 1987. (Algunos conceptos son iguales para 1986).

Además de los ingresos netos propios de la actividad, de los intereses acumulables y de la ganancia inflacionaria, las Sociedades Mercantiles acumularán como ingreso del período al que corresponda el pago entre otros, los siguientes conceptos.

.- Dividendos o utilidades percibidos en efectivo o bienes.

.- Dividendos capitalizados o reinvertidos, estos se acumularán en el ejercicio en que se reabsorben por reducción de capital o por liquidación de la Sociedad.

.- Utilidad que en su caso hubiera obtenido en la venta de activo fijo o terrenos.

Debido a que a partir de 1987, la utilidad -- gravable del contribuyente se determinará conforme a diferentes reglas, la de la base tradicional y de la base nueva; los pagos provisionales se tendrán que calcular conforme a los procedimientos -- previstos para cada una de las reglas. De esta -- manera, los pagos provisionales conforme a la base tradicional, se determinaran con base en lo dis-- puesto en el artículo 12-Bis de la Ley, en tanto -- que los pagos provisionales de la base nueva se -- tendrán que calcular conforme a las reglas contem-- pladas en el artículo 12 de la Ley.

Debido a que a partir de 1988, la utilidad -- gravable del contribuyente se determinará conforme a diferentes reglas, la de la base tradicional y -- e la base nueva; los pagos provisionales se tendrán que calcular conforme a los procedimientos previs-- tos para cada una de las reglas. De esta manera, -- los pagos provisionales conforme a la base tradi-- cional, se determinaran con base en lo dispuesto -- en el artículo 12-bis de la Ley, en tanto que los -- pagos provisionales de la base nueva se tendrán -- que calcular conforme a las reglas contempladas en el artículo 12 de la Ley.

Pero aún y después de todo lo anterior expues-- to, queda una duda; si estamos hablando de compo-- nentes inflacionario, necesitamos señalar que se --

entiende por componente inflacionario.

Al respecto el Lic. y C.P. Enrique Calvo Nicolau señala:

" El componente inflacionario de los créditos a favor del contribuyente, representa la expresión numérica de la pérdida que el acreedor sufre en el poder de compra de las unidades monetarias o pesos que le son adeudados por su cliente, o su deudor."

( 31 )

El llamado componente inflacionario, trata de cuantificar en que cantidad o medida perdió poder de compra un crédito que otorga una persona a otra, para ser pagada por esta última en moneda nacional en alguna época posterior, esa pérdida en el poder de compra se produce como consecuencia de la inflación, entendida como un fenómeno económico que se presenta cuando aumenta el nivel general de precios de costos.

Después de las anteriores explicaciones, entraremos al estudio del procedimiento del computo de un pago provisional.

I.- En primer lugar para determinar un pago provisional, se deberá obtener una utilidad equi-

-----  
(31) Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta  
Edt. Themis 1967. pág. 115 Enrique Calvo Nicolau,  
Enrique Vargas Aguilar.

valente en porcentaje sobre los ingresos, a la que se obtuvo en el ejercicio anterior.

Lo primero que debe hacerse para el cálculo de los pagos provisionales, es determinar el coeficiente de utilidad correspondiente, el que se calcula como sigue:

I.-Sistema nuevo (1987-1988)

A) Determinación del coeficiente de utilidades.

El coeficiente de utilidades será el correspondiente al último ejercicio por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración del Impuesto sobre la Renta; esto se establece en el artículo 12 fracción I de la LISR.

" Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de 12 meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración, sumando a la utilidad fiscal o restando a la pérdida fiscal, según sea el caso, el importe de las deducciones a que se refieren los artículos 22 fracción IX y 51 de esta Ley; a la cantidad así obtenida se le restarán los ingresos por dividendos, o utilidades percibidos durante el mismo periodo. El resultado se dividirá entre la cantidad que resulte de restar a los ingresos del mismo ejercicio, los dividendos o utilidades percibidos en el citado ejercicio."

La fórmula que ejemplifica lo anterior sería:

$$\text{CUI} = \frac{\text{utilidad fiscal} + (\text{deducción adicional} + \text{dividendos pagados})}{\text{ingresos totales}} - \frac{\text{Dividendos percibidos}}{\text{Dividendos percibidos}}$$

Ejemplo:

Utilidad fiscal	9600
Dividendos pagados en efectivo	16000
Deducción anticipada de Inversiones	2400

	<u>13000</u>
Dividendos percibidos en efectivo	<u>(4000)</u>
	9600

Ingresos totales	20000
Dividendos percibidos en efectivo	<u>4000</u>
	16000

$$\text{Coeficiente de utilidad} = \frac{9600}{16000} = 0.60$$

Conforme al reglamento de la Ley del Impuesto-- sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1986, el coeficiente de utilidad se calculaba hasta el centésimo. (Artículo 6 RISR, 1986).

" Para determinar el factor de utilidad a que se refiere la fracción primera del citado artículo 12 de la Ley, los contribuyentes deberán calcularlo hasta el centésimo."

Esta misma disposición se repite en el punto 23 de la Resolución Miscelánea para 1987, haciéndose --

extensiva tanto para la base tradicional, como para la base nueva, conforme a lo siguiente:

"El coeficiente de utilidad a que se refiere la fracción I de los artículos 12, 12 BIS y III y el párrafo cuarto fracción II del artículo III-BIS de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se calculará hasta el centésimo."

Se señala en el segundo párrafo de la fracción primera del artículo 12 que; "tratándose del segundo ejercicio fiscal, se calculará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio aún cuando no hubiera sido de 12 meses," esta disposición coincide en sus términos con la que aparece en el artículo 12 BIS, fracción primera aplicable a la Base Tradicional. Conforme al artículo 7-A del reglamento de la LISR el coeficiente se calculará hasta el diez milésimo a partir del 14 de julio de 1968.

#### B) INGRESOS ACUMULABLES DEL PERIODO.

Las Sociedades Mercantiles residentes en el país deben acumular la totalidad de los ingresos que obtengan, ya sea en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito, entre el inicio del ejercicio y el último día del mes a que corresponda el pago, pero, para calcular los pagos provisionales no se considerarán los ingresos atribuibles a los establecimientos ubicados en el extranjero.

a) Propios de la actividad.

Son los ingresos totales (brutos) propios de la actividad empresarial de que se trate, obtenidos en el periodo, o sea que se refieren a los ingresos que se reciben por la actividad preponderante de la sociedad, que viene señalada en su escritura constitutiva.

El artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, señala el concepto de actividades empresariales:

" Se entendera por actividades empresariales las siguientes:

I.- Las comerciales, que son las que de conformidad con las Leyes federales tienen ese carácter y no estan comprendidas en las fracciones siguientes:

II.- Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III.- Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV.- Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorde de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus -

productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V.- Las de pesca que son las de captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI.- Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como las de cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considerará empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

Así también el artículo 43 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, nos indica, que se entiende por actividad preponderante, la que a nuestro juicio diferencia a los ingresos propios de la actividad, de los otros ingresos.

" Se considerará actividad preponderante aquella por la que la totalidad de los ingresos obtenidos en el último ejercicio de 12 meses, sea supe--

rior a los que obtenga el contribuyente por cada una de sus otras actividades en el mismo período.

Tratándose de personas físicas únicamente se considerarán los ingresos por actividades empresariales y por servicios personales." ( 32 )

b) Intereses, utilidad cambiaria y ganancia inflacionaria.

Para determinar los pagos provisionales que debe efectuar el contribuyente a cuenta del impuesto anual que resulte a su cargo, solo debe tomar en cuenta los ingresos que obtenga durante el período a que el pago provisional se refiera.

Se deberán considerar los ingresos por intereses y/o utilidad cambiaria acumulable, mismos que deberán de determinarse conforme al procedimiento que establece el artículo 12B fracción I de la LISR, respecto del período por el cual se pagará el pago provisional. (Artículo derogado el 1o. de Enero de 1989)

En este sentido los intereses, la utilidad cambiaria y la ganancia inflacionaria, se determinarán conforme al artículo 12-B para el pago pro-

-----  
(32) Compilación Tributaria.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación 1987-1988.

Editorial Letra Arte y Fiscal Editores.

visional, siempre que el contribuyente hubiere percibido ingresos por estos conceptos durante el último ejercicio.

En caso de que no se hubieran obtenido ingresos por dichos conceptos en el último ejercicio o se hubiera obtenido pérdida inflacionaria, entonces se procederá en los términos del artículo décimo primero fracción III de las disposiciones transitorias de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales vigentes a partir de 1988, que señala que, para calcular la parte acumulable por intereses y utilidad cambiaria obtenida en el período se considere el factor de ajuste del mes inmediato anterior a aquél por el que corresponda el pago o bien el factor de acumulación que determina trimestralmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del artículo 816 de la Ley.

- Otros conceptos.

Bajo este rubro, se habrán de considerar ingresos tales como las cantidades recuperadas por seguros y fianzas, y en general aquellos a los que se refieren los artículos 15 y 17 de la LISR, y a los que nos referiremos más adelante.

b) Técnica Operacional para su cálculo.

Procedimiento a que se refiere el artículo --  
12-B.



El factor de acumulación de los intereses y utilidad cambiaria se calculará, dividiendo el total de intereses y utilidad cambiaria acumulables en el último ejercicio por el que hubiera o debió presentar declaración, entre el monto total de los ingresos por intereses y utilidad cambiaria devengados en ese mismo ejercicio.

Factor de acumulación =  $\frac{\text{Total de Intereses y utilidad acumulables del último ejercicio.}}{\text{Total de intereses y utilidad cambiaria devengados del último ejercicio.}}$

- Si se obtuvo ganancia inflacionaria en el último ejercicio.

Cuando en el último ejercicio por el que se hubiera o debió presentarse declaración hubiera -- obtenido ingresos por ganancia inflacionaria, calculará la ganancia inflacionaria del periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponda el pago provisional, multiplicando los ingresos acumulables que corresponda a su actividad preponderante obtenidos durante este periodo, por el factor de acumulación de la ganancia inflacionaria.

Ganancia inflacionaria acumulable =  $\frac{\text{Ingresos acumulables de la actividad preponderante del periodo.}}{\text{FACTOR DE ACUMULACION.}}$

- Cálculo del factor de acumulación de ganancia inflacionaria.

El factor de acumulación de la ganancia inflacionaria se calculará dividiendo la ganancia inflacionaria acumulada del último ejercicio por el que hubiera o debió presentar declaración, entre los ingresos acumulables correspondientes a la actividad preponderante del contribuyente obtenidos en el mismo ejercicio.

FACTOR DE ACUMULACIONES*	TOTAL DE LA GANANCIA INFLACIONARIA ACUMULADA DEL ÚLTIMO EJERCICIO.
	TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES DE LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE DEL EJERCICIO.

La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

- Procedimiento que se establece en el Artículo Décimo Primero de las Disposiciones transitorias para 1988.

El artículo Décimo Primero fracción III de las disposiciones Transitorias de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales vigentes a partir de 1988 señala:

" Para calcular la parte acumulable por intereses y utilidad cambiaria obtenida en el período, se considerará el factor de ajuste del mes inmediato anterior a aquel por el que correspondía el pago

o bien el factor de acumulación que determina trimestralmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del artículo 616 de la -- LISR."

Textualmente el citado artículo Décimo Primero Transitorio señala en su fracción III:

III.- " Cuando en el último ejercicio por el que se hubieran o debieron presentar -- declaración, no obtuvieron ingresos -- por intereses o utilidad cambiaria, o bien tuvieron pérdida inflacionaria -- conforme a lo previsto en el artículo 7-B de la Ley, para los efectos del artículo 12-B de la misma, los contribuyentes calcularán para el ejercicio inmediato siguiente, la parte acumulable de los ingresos por intereses y utilidad cambiaria obtenidos desde su inicio hasta el último día del mes al que correspondía el pago provisional de que se trate, considerando el factor de -- ajuste mensual del mes inmediato anterior, a aquel por el que correspondía -- el pago, o a opción del contribuyente, multiplicando el importe de dichos ingresos por el factor de acumulación -- que determine trimestralmente la Secre

taria de Hacienda y Crédito Público en los términos del artículo 816 de la Ley:

d) Otros ingresos acumulables del período.

Para efectos de los pagos provisionales en el sistema nuevo, se deben de considerar otros ingresos acumulables del período como son:

Dividendos o Utilidades Percibidos.

De conformidad con el artículo 15 de la Ley - del Impuesto sobre la Renta en su primer párrafo, - quedan comprendidos aquellos dividendos o utilidades percibidos en efectivo o en bienes, con excepción de los percibidos en acciones o los reinvertidos de acuerdo a lo que establece el propio artículo en su parte final, y que a la letra dice:

" Los ingresos por dividendos distribuidos -- mediante la entrega de acciones de la misma sociedad que los distribuye o los que se reinviertan -- dentro de los treinta días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad que los distribuyó, se -- acumularán en el ejercicio en que se reembolsen -- por reducción de capital o por liquidación de la -- persona moral de que se trate."

- Ingresos atribuibles a establecimientos ubicados en el extranjero.

Las empresas residentes en México deben considerarse como ingresos sujetos al pago provisional, -

aquellos que provengan de sus establecimientos ubicados en el extranjero, sin embargo y de acuerdo con las modificaciones que para 1988 se hicieron al artículo 12-A, no se tomarán en cuenta para efectos del pago provisional tales ingresos, cuando estén sujetos al pago del impuesto en el país en donde se ubiquen tales establecimientos.

- Recuperación de créditos incobrables.

El artículo 17 fracción VI de la ley del Impuesto sobre la Renta, señala como otro de los ingresos acumulables, el referido a los pagos que perciba el contribuyente cuando recupere un crédito que en primera instancia hubiera deducido por considerarlo incobrable de conformidad con las disposiciones vigentes.

- Ganancias por venta de activo fijo y terrenos.

De acuerdo a la fracción V del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán considerarse como ingresos estos conceptos, así como la ganancia obtenida en la venta de títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aporación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, y la ganancia realizada que deriva de fusión, liquidación o reducción de capital de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista.

- Recuperación por seguros, fianzas u otros.

Se considerarán como ingresos acumulables la cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de bienes del contribuyente.

- Indemnizaciones.

Se deberán acumular las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad ha ya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.

C) DETERMINACION DE LA UTILIDAD FISCAL PARA EL PAGO PROVISIONAL.

a) Ingresos por dividendos.

Como se señaló anteriormente, conforme al artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se acumularán para efectos de determinar la utilidad fiscal para el pago provisional, los dividendos o utilidades percibidos en efectivo o en bienes con excepción de los percibidos en acciones o los reinvertidos de acuerdo a lo que establece el mismo artículo 15 en su parte final.

Al respecto la fracción II del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala:

II.- " La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará, conforme al procedimiento siguiente:

a) El coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, se multiplicará por el resultado de restar del total de los ingresos acumulables obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponde el pago; los ingresos por dividendos o utilidades percibidos durante el mismo período.

b) A los ingresos por dividendos o utilidades obtenidos desde la fecha de inicio del ejercicio hasta el último día del mes a que corresponda el pago, se le restarán los dividendos o utilidades que se hubieran pagado en el mismo período, salvo los conceptos comprendidos en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 120 de esta Ley, y la diferencia se sumará al resultado que se obtenga conforme al inciso anterior, o se restará en el caso de que los dividendos o utilidades pagados sean mayores que los obtenidos.

c) Cuando se ejerza la opción prevista en el artículo 51 de esta Ley, al resultado obtenido en el inciso b) que antecede, se le restará el importe de la deducción que corresponde conforme a dicho artículo.

A la utilidad fiscal determinada conforme a los incisos anteriores se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pendientes de aplicar contra las utilidades fiscales-

sin perjuicio de disminuir dicha pérdida, de la utilidad del ejercicio.

b) Dedución de dividendos pagados.

Para el cálculo del pago provisional, deberá contarse con el dato correspondiente a los dividendos o utilidades pagados en el período por el que se vaya a efectuar el pago provisional, sin incluir aquellos a los que se les conoce como dividendos presuntos y que se establecen en el artículo 120 fracciones IV a VII de la Ley.

A los dividendos o utilidades obtenidos desde la fecha de inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponda el pago, se le restarán los dividendos o utilidades que se hubieran pagado en el mismo período, salvo los dividendos presuntos señalados en líneas anteriores.

c) Dedución inmediata de Inversiones en Bienes.

De conformidad con lo que establece el artículo 51 de la Ley de la materia, deberá determinarse el monto a que ascienden las inversiones efectuadas durante el período que abarca el pago provisional, para que a partir de ellas, se calcule la deducción inmediata correspondiente por la que en su caso puede optar el contribuyente.

Al respecto la fracción II, inciso c) del artículo 12 de la LISR, señala:

" Cuando se ejerza la opción prevista en el artículo 51 de esta Ley, al resultado obtenido en el inciso b) que antecede, se le restará el importe de la deducción que corresponda conforme a dicho artículo."

A la utilidad fiscal determinada, después de que aplique los pasos anteriores, se le restará, - en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pendientes de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

Además, se pueden acreditar los pagos provisionales efectuados al fisco durante el año.

De acuerdo con lo anterior, el cálculo puede esquematizarse de la siguiente manera:

A) Sumar los ingresos acumulables del período del que se trate.

B) Restar a los ingresos, las utilidades o dividendos percibidos por el contribuyente durante el período que abarque el pago provisional.

C) Multiplicar el resultado de la resta efectuadas conforme al inciso b) por el coeficiente de utilidad que corresponda.

D) Sumar al resultado anterior, la cantidad - que arroja el restar de los dividendos percibidos en el período, los que en su caso hubiera pagado la empresa; si la resta efectuada arroja una cifra

negativa, ésta deberá restarse al resultado obtenido conforme a la letra C).

E) Restar al resultado del inciso D), el monto de la deducción inmediata de inversiones del período, en caso de que se hubiera optado por dicha deducción, así como las pérdidas pendientes de disminuir en caso de que existieran, las cuales se actualizarán conforme a lo señalado en el artículo 55 de la Ley.

F) Multiplicar el resultado anterior -utilizado fiscal provisional -por la tasa aplicable, que en este caso (1988) equivalía al 14% (ya que de la aplicación de la tasa del 35% se tomó sólo el 40% que constituye la proporción de base nueva para -- 1988.

G) Restar al resultado anterior, el monto acreditable de los pagos provisionales, efectuados con anterioridad.

El resultado de esta última operación será el pago provisional que deberá enterarse a más tardar el día 7 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponde el pago. ( 33 )

-----

(33) Cabe señalar que hasta el 31 de diciembre de 1988, el pago era el día 7 del mes inmediato posterior y que a partir del 1.º de Enero de 1989, el pago se efectuó el día 17.

Por otra parte se destaca dentro de estos cálculos la necesidad de conocer el procedimiento para determinar el "coeficiente de utilidad" que se menciona en el inciso b) y para lo cual ya se indicó que elementos se deben conocer previamente para poder determinarlo.

- Cálculo del coeficiente de utilidad.

1.- Determinar el monto de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio anterior (regular).

2.- A la cantidad anterior se sumará (si se tiene utilidad) o se restará (si se tiene pérdida) el resultado de sumar a la deducción inmediata el monto de los dividendos pagados y luego restarle los dividendos cobrados.

3.- El resultado anterior se dividirá entre la cifra que arroje el restar de los ingresos acumulables los dividendos cobrados.

La cantidad obtenida de esta división, será el coeficiente de utilidad:

$$\text{Coeficiente de utilidad} = \frac{\text{utilidad fiscal} + \left( \text{deducción inmediata} + \text{dividendos pagados} \right) - \text{dividendos cobrados}}{\text{Total de ingresos acumulables} - \text{dividendos cobrados}}$$

D) DETERMINACION DEL IMPORTE DEL PAGO PROVISIONAL.

2.- Sistema Tradicional (1987-1988)

A) Determinación del Coeficiente de Utilidad.

El artículo 12-BIS de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala en su fracción I, el procedimiento para calcular el coeficiente de utilidad -- aplicable para la presentación de los pagos provisionales y textualmente dice:

ARTICULO 12-BIS

"I.- Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio -- de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto se le restará a la utilidad fiscal la deducción adicional a que se refiere el artículo 51-BIS de esta Ley y los ingresos por dividendos o utilidades percibidos durante el mismo período. Este resultado se dividirá entre la cantidad que se obtenga de restar de los ingresos acumulables del mismo ejercicio los dividendos o utilidades percibidos en dicho ejercicio.

Tratándose del segundo -- ejercicio fiscal el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se -- considerará el coeficiente -- de utilidad fiscal del primer ejercicio, aún cuando no hubiera sido de doce meses.

Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad, - conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se - tenga dicho coeficiente sin - que dicho ejercicio, sea anterior en más de cinco años a - aquél por el que se deban --- efectuar los pagos provisionales."

$$\text{CUT} = \frac{\text{Utilidad Fiscal- Art. 51 BIS-Div. o Utilidades Percibidos.}}{\text{Ingresos acumulables del - Div. o Utilidades Percibidos. ejercicio}}$$

B) Ingresos Acumulables del Periodo.

Las sociedades mercantiles residentes en el país deben acumular la totalidad de los ingresos que obtengan, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, entre el inicio del ejercicio y el último día del mes al que corresponda el pago. Cabe aclarar que para calcular los pagos provisionales no se considerarán los ingresos atribuidos a los establecimientos ubicados en el extranjero.

a) Ingresos propios de la actividad.

A los ingresos totales (brutos) propios de la actividad empresarial de la que se trate, obtenidos en el periodo se le resta el importe de las deducciones, descuentos y bonificaciones, con lo que se obtiene el ingreso neto, o sea que se tomarán en cuenta aquellos ingresos que deriven de la explotación del giro o giros a que esté dedicada la empresa, de conformidad con lo que establezca, en su caso, el acta constitutiva de la empresa en su objeto social.

b) Otros ingresos:

- Intereses acumulables.

Para efectos de los pagos provisionales en el sistema tradicional, se acumularán los intereses devengados a favor conforme a lo establecido en la fracción X del artículo 17-B de la ley de la ma-

teria.

- Dividendos o utilidades percibidos.

De conformidad con el artículo 15-BIS de la Ley en su primer párrafo, quedan comprendidos aquellos dividendos o utilidades percibidos en efectivo o en bienes, con excepción de los percibidos en acciones o los reinvertidos de acuerdo a lo que establece el propio artículo en su parte final. (Artículo derogado con las reformas Fiscales del 31 de diciembre de 1980).

- Ganancia por venta de activo fijo y terrenos.

De conformidad con la fracción V del artículo 17-BIS de la Ley deberán considerarse como ingresos estos conceptos, así como la ganancia obtenida en la venta de títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial -- emitidos por sociedades nacionales de crédito y la ganancia realizada que derive de fusión, liquidación o reducción de capital de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista.

- Recuperación de créditos incobrables.

Al efecto, el artículo 17-BIS fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala como otro de los ingresos acumulables, el referido a los pagos que perciba el contribuyente cuando recupere un crédito que en principio sufiere deducio-

por considerarlo incobrable de conformidad con las disposiciones vigentes.

- La ganancia cambiaria devengada.

La ganancia acumulable devengada, la que se determina conforme al procedimiento que establece el artículo 12 BIS fracción I.

En las enajenaciones a plazo, y tratándose de contratos de arrendamiento financiero, si no se optó por acumular el total del precio pactado como ingreso obtenido en el ejercicio, se acumulará el ingreso que efectivamente les hubiera sido pagado en el periodo.

C) DETERMINACION DE LA UTILIDAD FISCAL PARA EL PAGO PROVISIONAL.

Para determinar la utilidad fiscal para efectos del pago provisional se estará al procedimiento que se señala en el artículo 12 BIS fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en 1988) y que a la letra dice:

II.- La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará conforme al procedimiento siguiente:

a) El coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, se multiplicará por el resultado de restar del total de los ingresos acumulables obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que correspon

da el pago, los ingresos por dividendos o utilidades percibidos durante el mismo periodo.

b) A los ingresos por dividendos o utilidades obtenidos desde la fecha de inicio del ejercicio - hasta el último día del mes al que correspondiera el pago, se le restarán los dividendos o utilidades - que se hubieran pagado en el mismo periodo, salvo los conceptos comprendidos en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 120 de esta ley y la diferencia se sumará al resultado que se obtenga conforme al inciso anterior o se restará en el caso de que los dividendos o utilidades pagados sean mayores - que los obtenidos.

A la utilidad determinada conforme a los incisos anteriores se le restará, en su caso, la pérdida fiscal ajustada de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal ajustada del ejercicio.

El inciso b) de la fracción II del artículo - 12 BIS, se explica de la siguiente manera:

Al coeficiente de utilidad se le deben restar o sumar, según sea el caso, la diferencia que se obtenga de restar a los ingresos por dividendos - obtenidos entre la fecha de inicio del ejercicio - y el último día del mes al que correspondiera el pago, los dividendos o utilidades que se hubieran pagado

en el mismo periodo, salvo los siguientes conceptos:

- Los préstamos a los socios o accionistas.
- Las erogaciones no deducibles, conforme a la Ley del I.S.R. y que beneficien a los socios o accionistas.

- Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e inebidamente registradas.

- La utilidad fiscal determinada inclusive -- presuntivamente, por las autoridades fiscales.

D) DETERMINACION DEL IMPORTE DEL PAGO PROVISIONAL.

A la utilidad fiscal determinada, conforme a lo ya señalado se le aplica el 42% y el resultado será el impuesto del periodo, al cual se le podrá acreditar la cantidad a que se refiere el artículo 805 fracción II (del Régimen de transición de la LISR), la cantidad así obtenida de esta operación será el impuesto del mes, al cual se le aplicará la tasa del impuesto proporcional correspondiente y que se señala en el artículo 801, (del Régimen de transición de la LISR), que fue el 00% para 1988, y se obtiene la cantidad de impuesto a pagar por concepto de pago provisional en base tradicional.

FORMULARIO FISCAL.

Conforme a la Cuarta Resolución que reforma,-

adiciona y derogada a la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1988, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de octubre de 1988, el nuevo formulario fiscal para presentar el pago provisional en ambas bases será el HFP-I, que entró en vigor el día 10 de noviembre de 1988, derogándose el formulario HIR 147, sociedades mercantiles, de declaración múltiple de pagos provisionales que estuvo vigente hasta el 31 de octubre de 1988.

A manera de comentario señalaremos que la fracción III del artículo 12 BIS señala que los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar el 42% a la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción II, del mismo artículo, pudiéndose acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

Tratándose del ejercicio de liquidación de una sociedad, los pagos provisionales se harán conforme a lo dispuesto en el artículo 11 BIS, de la LISR.

Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales, aún cuando no haya cantidad a pagar, excepto tratándose del ejercicio de iniciación de operaciones, cuando en el mismo no perciban dividendos o utilidades pagadas-

por otras sociedades mercantiles, así como cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

### 3. Ajustes.

#### A) DETERMINACION DE LA BASE (BASE NUEVA)

El artículo 12-A fracción III, señala que en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio y en el último mes del mismo se ajustará el impuesto correspondiente a los pagos provisionales.

Esto es, se habrá de enterar un pago provisional correspondiente al primero o segundo ajuste, conjuntamente con el pago provisional del mes que corresponda, lo que a nuestro juicio es realizar un cierre anticipado de un ejercicio, con la salvedad de que en lugar de presentar una declaración anual, se presenta otra declaración provisional, para conocer las utilidades o pérdidas que se han generado en esos lapsos (período que abarcan los ajustes).

Para determinar la base del ajuste al pago provisional se estará a lo que señala el artículo 12-A- fracción III inciso a), que a la letra dice:

III.- a) En el primer mes de la segunda mitad del ejercicio, y hasta en el último mes del mismo se ajustará el impuesto correspondiente a los pagos provisionales,

conforme a lo siguiente:

- a) De la totalidad de los ingresos obtenidos desde el inicio hasta el último día de la primera mitad del mismo y hasta el último día del penúltimo mes de dicho ejercicio, se restará el monto de las deducciones autorizadas en este título, correspondientes a los mismos periodos; así como en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendientes de aplicar contra las utilidades fiscales. Tratándose de la deducción de inversiones se restará, para efectos de este inciso, la parte proporcional que les corresponda por el período relativo al ajuste de que se trate, aplicando al monto de la deducción el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre la fecha de su adquisición y hasta el último mes de la primera mitad de los periodos que se refiere el ajuste en el impuesto correspondiente a los pagos provisionales.

Ejemplo:

Del 1o. de enero al 31 de diciembre.

ingresos                      deducciones                      pérdidas ejerci  
Io./30 -                      Io./50 - cios  
totales                      autorizadas                      anteriores  
= base para el Ajuste.

b) MECANICA OPERACIONAL.

Después de haberse obtenido la base como lo -  
señala en el punto anterior, la mecanica operacio-  
nal seguiria como sigue:

Base del X Tasa art. 10 = Ajuste al Pagos Provi-  
Impuesto (35%) = Pago Prov. sionales.

Efectuados = (Monto del pago prov. del ajuste) ó -  
Presentación del ajuste en ceros si  
hay pérdida.

En el caso del segundo ajuste se restará tam-  
bién la diferencia de impuesto pagado conforme al  
primer ajuste.

Las diferencias que resulten a cargo por los-  
ajustes se enterarán con el pago provisional co--  
rrespondiente a los meses en que se efectuen dichos  
ajustes. Estas diferencias no serán acreditables  
contra los pagos provisionales a que se refiere el  
artículo 12 de la Ley de la materia.

En el caso de que el primer ajuste en el im--  
puesto sea menor que el monto de los pagos provi--  
sionales restados de dicho ajuste, la diferencia -  
que resulte a favor del contribuyente podrá compen-  
sarse contra los pagos provisionales del mismo ---  
ejercicio que se efectuen posteriormente, y en su-

caso, contra el monto del ajuste en el impuesto -- que se efectue en el último mes de dicho ejercicio siempre que se cumplan los requisitos que señala -- el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Contra el impuesto determinado conforme al -- artículo 10, solo serán acreditables los pagos provisionales efectivamente enterados.

**AJUSTES (BASE TRADICIONAL).**

Siguiendo el procedimiento del artículo 12-A-BIS, fracción III, la mecánica operacional sería -- textualmente como sigue:

III. En el primer mes de la segunda mitad del ejercicio y en el último mes del mismo se efectuará un ajuste en el impuesto correspondiente a los pagos provisionales, conforme a lo siguiente:

a) De la totalidad de los ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día de la primera mitad del mismo y hasta el último -- día del penúltimo mes del mismo ejercicio, se restará el monto de las deducciones autorizadas en -- este título correspondiente a los mismo períodos; -- así como en su caso la pérdida fiscal ajustada de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales ajustadas. Tratándose de la deducción de inversiones se restará para efectos de este inciso, la parte proporcional que le --

corresponda por el periodo relativo al ajuste de que se trate.

o) Los ajustes en el impuesto se determinarán aplicando la tasa del 42% sobre el resultado que se obtenga conforme al inciso anterior. Al monto de cada ajuste en el impuesto se le restarán los pagos provisionales efectuados en los términos del artículo 12-BIS, de esta Ley, en el caso del segundo ajuste, se restará también el monto de la diferencia de impuesto pagado en el primer ajuste.

Las diferencias que resulten a cargo por los ajustes se enterarán con el pago provisional correspondiente a los meses en que se efectuen dichos ajustes. Estas diferencias no serán acreditables, contra los pagos provisionales a que se refiere el artículo 12-BIS citado.

Cuando el monto del primer ajuste en el impuesto sea menor que el monto de los pagos provisionales restados de dicho ajuste, la diferencia que resulte a favor podrá compensarse contra los pagos provisionales del mismo ejercicio que se efectue posteriormente y, en su caso, contra el monto del ajuste en el impuesto que se efectue en el último mes del mismo ejercicio, siempre que se cumplan los requisitos que señala el Reglamento de la LISR. Contra el impuesto determinado conforme al artículo 13-BIS de esta Ley, solo serán acre-

ditables los pagos provisionales efectivamente enterados.

Ejemplo: lo. de Enero al 30 de Junio.

ingresos                    deducciones            pérdida fiscal  
totales                    - autorizadas - ajust./ejerc.ant. =  
lo. ene-30-Jun

Base del impto.  
para el ajuste.

Base de Impuesto  $\times 42\%$  = Ajuste al Pago Prov. - Pagos provs. efectuados = Montos del pago provisional del ajuste.

En el caso del segundo ajuste se restará también el monto de la diferencia de impuesto pagado en el primer ajuste.

### C) DIFERENCIAS.

A partir de 1988, la reforma mas trascendental con respecto a las disposiciones fiscales aplicables en 1987, son los ajustes que deben presentar las sociedades mercantiles, las que presentarán 2 ajustes en el año. Estos ajustes a los pagos provisionales se efectuarán en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio y en el último mes del mismo, los que no se contemplaban en el año de 1987.

Para una mejor comprensión de lo expuesto, a continuación expongo un ejemplo:



INGRESOS

Para el segundo ajuste la Totalidad del ingreso del inicio del Ejercicio, hasta el último día - del penúltimo mes.

2<sup>a</sup> (segunda mitad)

ENER FEB MAR ABR MAY JUN

Primer Día del inicio del ejercicio:

JUL AGO SEP OCT NOV DIC

Penúltimo mes.

Lo expuesto en este Punto se traduce de la siguiente manera, se suman los ingresos totales y -- así tenemos lo siguiente para cada Ajuste.

MESES	1 AJUSTE	MESES	2 AJUSTE
ENERO	o	ENERO A JUNIO	o
FEBRERO		JULIO	
MARZO		AGOSTO	
ABRIL		SEPT	
MAYO		OCTUV	
JUNIO		NOVIEMB	
TOTAL INGRESOS 1a.		TOTAL INGRESOS 2a.	
MITAD.	\$	MITAD	
<u>MENOS</u>		<u>MENOS</u>	
I) DEDUCCIONES AUTORIZADAS DE LA <u>PRI</u>		DEDUCCIONES AUTORIZADAS DE LA	

PRIMERA MITAD	\$	SEGUNDA MITAD	\$
2) DEDUCCIONES		DEDUCCIONES -	
DE INVERSIONES	\$	DE INVERSIONES	\$
PERD. EJERC. -		PERD. EJERC. -	
ANT.	\$=====	ANT.	\$=====
INGRESO BASE -		INGRESO BASE -	
PARA PAGOS		PARA PAGOS	
PROV. DEL AJUS		PROV. DEL AJUS	
TE	\$=====	TE	\$=====
TARIFA ART. 10	\$=====	TARIFA ART. 10	\$=====

1) La parte proporcional que le corresponda - al periodo del Ajuste aplicando al monto, el factor de Actualización.

= INPC. FECHA ADJ ÷ INPC último mes de la primera mitad.

b.- Regla 31 Fracc. IV, se podrá deducir las Reservas.

2) a.- Reglas 31 Fracc. VI (a) 29/feb/88, Calcular el costo de las mercancías enajenadas en el periodo.

b.- Regla 31 Fracc. VI (b) se podrá Calcular el monto de la Dedución Adicional.

IMPUESTO	\$	IMPUESTO	
PROPORCION A T.		PROPORCION A T.	
605		605	
E-IV	60%	E-IV	40%

ENOS

ENOS

ITAD

Pagos PROVISIO ALES

PAGOS PROV.

MENSUALES

ENOS ALES

Saldo a cargo/a

SALDO A FAVOR la Mitad

favor I.S.R.

Saldo a favor o en contra--

I.S.R.

IV.- La diferencia a cargo por los ajustes se enteraran conjuntamente con el pago provisional, que corresponda a los meses en que efectua dichos Ajustes.

V.- Cuando el monto del primer ajuste en el Inmuesto sea mayor que el monto de los Pagos Provisionales, la diferencia que resulte, podra compensarse contra los pagos provisionales del mismo Ejercicio - que se efectuen posteriormente y en su caso contra el monto del ajuste en el Inmuesto que se efectue en el último mes del mismo Ejercicio.

1° AJUSTE INGRESO	1er AJUSTE
enero a junio la mitad	
Deducciones autorizadas	\$
Pérdida	
Ingreso base pago Prov.	\$
TARIFA ANT. 10	I.S.R. 100
- PAGO PROV.	<u>90</u>
I.S.R. A FAVOR (Para aplic. 2°	10
Ajuste	

Por todo lo expuesto con anterioridad se puede concluir que la diferencia mas importante respecto a las disposiciones fiscales de 1907 y las de 1988 son precisamente los ajustes a los pagos provisionales, lo que representa para los contribuyentes una carga de trabajo mas tediosa, lo que reuanda en una posible causa de futuros conflictos con las autoridades al considerarlo como un pago provisional extra a los ya presentados y tal vez un pago en exceso, ya que lesiona la economia del contribuyente al haber pagado un costo de financiamiento a favor del fisco, de sus utilidades que quizas en el entero de esos ajustes fue ficticio.

C A P I T U L O . I V .

PROBLEMATICA EN LA APLICACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES.

Fueron de todos conocidas las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta que dieron un cambio trascendental a la misma a partir de las reformas que entraron en vigor el primero de enero de 1967.

Los comentarios que se escucharon en ese entonces fueron de lo mas variados, pero la mayoría coincidió en que los problemas en la aplicación e interpretación de las leyes fiscales eran a grosso modo lo siguiente:

1.- Una redacción confusa y difícil de entender aún para los profesionales dedicados al estudio y asesoría en esta área fiscal.

2.- Problemática en los cálculos de los pagos provisionales por que algunos rubros no aplican -- en ambas bases.

3.- Para los empresarios implican una carga de trabajo mayor y un costo superior al tener que contratar a asesores externos expertos en esa área fiscal.

A) Sistema nuevo (PAGOS PROVISIONALES)

Ahondado en los comentarios anteriores, tuvimos en la base nueva y con motivo de que la inflación estaba generando efectos negativos para la re

caudación del fisco federal y por ende un supuesto perjuicio, las autoridades fiscales se vieron en la necesidad de incursionar en nuevas técnicas o tácticas de recaudación, y así imponieron la obligación de calcular las ganancias mediante factores de ajuste y de actualización, (Artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Como ya se comentó, en la aplicación de las reformas fiscales para los años de 1987 y 1988, la inflación tuvo que tomarse en cuenta y de ahí que se tuvieron que crear dos bases para el cálculo de los pagos provisionales, la base nueva, que tomaría en cuenta los índices de inflación para calcular los pagos provisionales y la Base Tradicional que seguiría aplicando las reglas vigentes hasta el 31 de Diciembre de 1986 con algunas modificaciones sin mucha trascendencia.

En la Base Nueva, se tendrían que calcular -- nuevos rubros como, la ganancia y la pérdida inflacionaria, ajustes a la actualización en la depreciación de activo fijo, las compras que se efectuarán se harían deducibles al 100% etc.

Se dijo en la exposición de motivos para las Reformas que entrarán en vigor el primero de Enero de 1986, entre otras cosas que, para evitar interpretaciones erróneas en la aplicación de las disposiciones fiscales se realizaron diversas ad-

cuaciones en algunos ordenamientos de la Ley del -  
ISR como son:

1.- Para evitar interpretaciones erróneas o -  
confusiones en la aplicación del artículo 7-B se -  
reforman las fracciones I y II para precisar que -  
cuando los créditos, o deudas no generen intereses  
a favor o en contra del contribuyente, según el --  
caso, el monto del componente inflacionario será -  
la pérdida o la ganancia inflacionaria. En la frac-  
ción IV se incorporan algunas definiciones de cré-  
ditos así como las fechas inicial y final del pe-  
riodo durante el cual las cuentas y documentos por  
cobrar, se considerarán créditos para la determina-  
ción del componente inflacionario. En la fracción  
V, se excluyen los anticipos de clientes como con-  
cepto de deudas y se especifica el momento en el -  
que surgen las deudas. El párrafo final del refe-  
rido artículo se modifica, para definir que las in-  
versiones de las cuales se generan intereses que -  
se conocen hasta que se enajena el título de créui-  
to, no se incluirán como créditos el valor de di-  
chos Títulos; para determinación del componente in-  
flacionario, en tanto no se acumulen los intereses  
que generen.

2.- También para precisar conceptos y evitar-  
confusiones en su aplicación, en el artículo 12 se  
promueve un procedimiento para la determinación de-

pagos provisionales en los casos en que el último ejercicio de doce meses por el que se calcula el coeficiente de utilidad, se hubiera obtenido pérdida fiscal o los ingresos por dividendos o utilidades obtenidos durante dicho ejercicio sean iguales o mayores que la utilidad fiscal incrementada o la pérdida fiscal disminuida en los términos del propio artículo. Así mismo, se reordena la mecánica para la determinación de la utilidad fiscal para pagos provisionales, y en todos los casos se reconoce el efecto de las pérdidas fiscales pendientes de aplicar.

En el artículo 12-A, se establece una regla de impuesto mínimo que deberán tener los contribuyentes, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio y el último mes de éste.

Como medida de simplificación en el artículo 12-BIS se establece un procedimiento para determinar los montos acumulables de los ingresos por intereses, utilidad cambiaria y ganancia inflacionaria para pagos provisionales, con base en la aplicación de factores de acumulación calculados con la información del último ejercicio de doce meses.

3.- Se establece como concepto de ingreso para todos los contribuyentes, el monto de los anticipos que se reciban.

4.- Con el mismo fin de simplificar y facilitar

tar la mecánica de operación para la determinación de la deducción de inversiones, se reforma el artículo 41 para incorporarle el procedimiento de ajuste al monto de la deducción de inversiones, refiriéndose el periodo para el cálculo del factor de actualización y se deroga el artículo 41-A.

Como un incentivo a la inversión, se establece que la deducción inmediata del artículo 51 se guese ejercer desde el ejercicio en el que se realice la inversión para efectos del título II y para el Título VII se autoriza también una deducción inmediata restringida por el incremento en el pasivo y en el capital social exhibido.

5.- Se rectifica la mecánica de actualización de las pérdidas fiscales.

6.- Se reforman los artículos 803, 805, 811, 814 y 817, para aclarar y homologar terminología y evitar distorsiones en los resultados.

7.- Se modifica el factor de acumulación de intereses y utilidad cambiaria a trimestral y se dan reglas para su utilización.

8.- Por otra parte, se proponen adecuaciones que tienden a aclarar situaciones que los contribuyentes han considerado confusas, o bien, que procuran corregir algunos errores menores que contiene el texto de la Ley, así como otras adecuaciones motivadas por las propuestas que se hacen relaciona-

das con algunos preceptos de la Ley de la Materia.

Así también existen algunos conceptos que se mencionan en la exposición de motivos de la Ley de ingresos de la Federación para 1988, que se relacionan con la Ley del Impuesto sobre la Renta como los siguientes:

(Para efectos de los pagos provisionales de las empresas).

III.- Establece un mecanismo para que las empresas que inicien operaciones o que registraron pérdida en el ejercicio anterior efectúen pagos provisionales. Esta propuesta permitirá eliminar la principal fuente de rezago en el entero de contribuciones, que aún persiste en el ISR.

2.- No obstante que existen signos alentadores del cambio estructural que la reforma fiscal empieza a inducir, así como que se percibe una recuperación de la inversión privada, algunos aspectos fiscales son de especial relevancia para fortalecer esa recuperación. La deducción inmediata de la inversión introducida en 1987, solo ónera parcialmente, esto limita la efectividad de este estímulo durante la etapa de transición del nuevo esquema.

Con el fin de promover la inversión se propone generalizar la aplicación de la deducción inmediata a la inversión financiera con capital propio,

así como autorizar la deducción de la inversión -- desde el momento que se hace la erogación.

3.- Establecer un sistema de pagos provisionales en el IS, para empresas.

4.- Introducir un procedimiento simplificado para calcular y ajustar por inflación las deducciones por inversión y las pérdidas del ejercicio.

5.- Adecuaciones para la determinación del -- componente inflacionario de los intereses correspondientes a créditos y deudas.

IV.- Los contribuyentes podrán deducir para -- calcular los ajustes a que se refiere esta regla, -- las reservas deducibles en los términos de la fracción IX de los artículos 25 y 25-Bis, de la Ley de referencia, excepto las relativas a las inversiones, en la proporción que el número de meses comprendidos en el período por el que se realice el -- ajuste, represente del total de meses comprendidos en el ejercicio de que se trate.

V.- Para los efectos de calcular los ajustes -- a los pagos provisionales establecidos en los artículos 12-A-bis y III-BIS de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes podrán optar por lo siguiente:

a) Calcular el costo de las mercancías enajenadas en el período por el que se efectúa el ajuste, aplicando al monto de los ingresos acumulables

que correspondan a su actividad preponderante ostentados en el mismo periodo, el factor de costo de las mercancías del último ejercicio de doce meses por el que se hubiera presentado o debió haberse presentado declaración.

Tratándose del ejercicio siguiente al de inicio de operaciones, podrán considerarse el factor de costo de las mercancías correspondientes al primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de doce meses.

El factor de costo de las mercancías se calculará dividiendo el importe del costo deducible en el ejercicio, entre el total de los ingresos acumulables que correspondan a la actividad preponderante del contribuyente obtenidos en el mismo ejercicio.

b) Calcular el monto de la deducción adicional a que se refiere el "artículo 51-BIS de la Ley de referencia, aplicando los factores publicados en la regla 54-A de la miscelánea Fiscal." ( 34 )

Deduciendo su importe en la proporción que el número de meses comprendidos en el periodo por el que se realice el ajuste, represente respecto del

---

(34) Resolución Miscelánea

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de febrero de 1988.

total de meses comprendidos en el ejercicio de que se trate.

VI.- Cuando el monto del ajuste en el impuesto a los pagos provisionales efectuados en el último ejercicio, sea menor que el monto de los pagos provisionales efectivamente enterados restados de dicho ajuste, la diferencia que resulte a favor -- del contribuyente podrá acreditarse contra el pago provisional del último mes del ejercicio.

VII.- Contra el impuesto del ejercicio, serán acreditables los pagos provisionales y la diferencia que resultaron a cargo por los ajustes a los pagos efectivamente enterados.

VIII.- Los contribuyentes que actúen en la fecha de terminación de su ejercicio estarán a lo siguiente:

a) Cuando la fecha de terminación ocurra a -- más tardar el séptimo mes del ejercicio, solamente ajustarán el impuesto a los pagos provisionales en el último mes de dicho ejercicio, excepto si presentan la declaración del ejercicio a más tardar -- en la fecha en que se deba presentar la declaración por el ajuste de referencia.

b) Cuando la fecha de terminación ocurra después del séptimo mes del ejercicio ajustarán el impuesto correspondiente a los pagos provisionales -- en el séptimo mes del ejercicio y en el último mes del mismo.

PUNTO 32.- Los contribuyentes podrán estimar el monto de los ajustes a sus pagos provisionales previstos en la fracción III de los artículos 12-A y 12-A BIS de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando el contribuyente ejerza la opción prevista en esta regla, deberán pagar recargos sobre los montos y por los plazos que a continuación se señalan:

I.- Tratándose del primer ajuste, sobre la diferencia entre el importe de los pagos provisionales efectuados por el periodo al que correspondía dicho ajuste, sumando en su caso, el importe en el ajuste y el 50% del Impuesto correspondiente al ejercicio.

En el caso previsto en esta fracción, los recargos se computarán desde la fecha en que se hizo o debió hacerse el pago del ajuste y hasta la fecha en que deba hacerse el segundo ajuste.

II.- Tratándose del segundo ajuste, sobre la diferencia entre el importe de los pagos provisionales efectuados hasta el último mes del periodo al que corresponda dicho ajuste, sumando en su caso al importe pagado en el primer y segundo ajuste y, el 93% del Impuesto correspondiente al ejercicio. Cuando los importes de los pagos provisionales sumados a los importes pagados en el primer o segundo ajuste, no sean inferiores en más de un -

10% del 55%, o del 93% del impuesto correspondiente al ejercicio respectivamente, no se pagarán los recargos señalados.

PUNTO 33.- .....

Cuando resulte que los pagos provisionales se hubieran cubierto en cantidad menor de la debida - en los términos del párrafo anterior, se cubrirán recargos por la diferencia entre los pagos autorizados y los que le hubieran correspondido.

No se pagarán recargos cuando dicha diferencia no exceda del 10% del pago efectuado.

Como se aprecia, las disposiciones anteriores contienen una serie de indicaciones, opciones y estimaciones que son difíciles de comprender.

Ahora hablando de la problemática en su aplicación y cálculo se tiene lo siguiente:

#### PERIODO CORTO DE TIEMPO PARA SU DETERMINACION.

El cálculo de los ajustes a los pagos provisionales implica un trabajo similar al que se lleva a cabo en un cierre de ejercicio anual, la ley del ISR, establece un periodo de tres meses para la declaración anual, sin embargo para efectos de la declaración de la presentación de ajuste de pago provisional solo se cuenta con un mes.

#### CICLO OPERATIVO DE LA EMPRESA.

La actividad que desarrolla cada empresa en muchos casos no es uniforme, por ejemplo, en algu-

nos casos la obtención de los ingresos en el primer periodo semestral es muy importante, lo que trae como consecuencia una utilidad ficta, porque en el segundo semestre la obtención de ingresos es mas precaria y por ende su utilidad fiscal se ve muy disminuida.

Lo anterior ocasiona que el entero del ajuste de pagos provisionales sea excesivo en relación al impuesto anual que se causaría finalmente.

#### EFECTOS ECONOMICOS ESTERINOS.

Tomando en cuenta que a partir de 1967, la LISR, sufrió una modificación sustancial en cuanto a la determinación de la base del impuesto en la cual resulta el reconocimiento de los efectos de la inflación, surge el problema de tener que estimar las posibles ganancias y pérdidas inflacionarias -- que de acuerdo a la posición financiera en particular de cada empresa pueda generarse, lo que repercute para 1988 en la Base Nueva del Impuesto.

#### PROBLEMATICA EN LA INTEGRACION DE INGRESOS Y DEDUCCIONES.

Hay problemas para contar toda la documentación comprobatoria para el cálculo de los ingresos y de las deducciones aún teniendo buenos sistemas de control interno que no pueden ser ponderados por la empresa, ya que generalmente las empresas grandes tienen problemas por las muchas operaciones men

suales, las que les pueden generar diversos problemas de ganancia o pérdidas inflacionarias.

En conclusión consideramos que los ajustes a los pagos provisionales causan perjuicios tanto -- económicos como operativos, ya que obligan a las -- empresas a cerrar anticipadamente su ejercicio fiscal y como ya se señaló, esto en la mayoría de los casos hace que las empresas paguen sobre una utilidad ficticia, lo que les crea como consecuencia un pago desproporcionado en relación con el impuesto-anual que finalmente tuvieron que enterar.

Como se observa, con estas adecuaciones se pretenden eliminar los problemas causados con la entrada en vigor de las reformas fiscales en 1967 y -- 1988 en lo que se refiere a la Base Nueva.

#### B) Sistema Tradicional.

En el sistema tradicional hubo pocas modificaciones de importancia que en realidad no trascendieron en la Ley vigente hasta 1986, sin embargo, -- como toda Reforma Fiscal trae aparejados nuevos -- conceptos con sus correspondientes grados de dificultad.

#### C) Ajustes.

Aunque la redacción de los artículos 12-A y -- 12-A II no sufrieron cambios de mucha importancia, en la práctica la problemática fundamental en cuanto al cálculo de los ajustes a los pagos provisio-

nales se pueden ejemplificar claramente con los -- puntos 31 y 33 de las Resoluciones Misceláneas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 29 de febrero de 1968, y en las que se puede observar la dificultad que se tiene para entenderlas, -- mas aún para aquellos no especialistas en el aspecto fiscal de las empresas.

Esos puntos mencionados a la letra dicen lo siguiente:

Punto 31.- Para determinar los ajustes a los pagos provisionales previstos en las fracciones -- III de los artículos 12-A y 12-A BIS y IV de los siguientes artículos 111 y 111-BIS de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se estará a lo siguiente:

I.- Los contribuyentes deberán efectuar los -- ajustes a los pagos provisionales a que se refieren los preceptos citados, cuando en el ejercicio al que correspondan estén obligados a realizar pagos provisionales, aún cuando las declaraciones de los mismos hayan sido presentadas en cero.

II.- Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el ejercicio por el cual se deba efectuar el ajuste a los pagos provisionales se considerará como último es de la primera mitad del mismo, el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

III.- En el caso de que el ejercicio no coincida con el año de calendario, por el ejercicio -- iniciado durante el año de 1987 que termine durante el año 1988, los contribuyentes a dicho ejercicio, dividirán el importe del ajuste entre el número de meses que comprenda el período al cual corresponde, el cociente que resulte se multiplicará por el número de meses del período que corresponden al año 1988, y el resultado será el monto del ajuste contra el cual se acreditarán los pagos provisionales y, en su caso el importe del primer ajuste, efectivamente enterados correspondiente a los meses de su ejercicio, comprendidos en el año de 1988.

#### D) Pagos Provisionales 1989.

Con las reglas fiscales en vigor el 10. de enero de 1989 se elimina la dualidad de bases y hacen que los pagos provisionales de las sociedades mercantiles sean un poco menos complicados de realizar, sin embargo es preciso recordar que las sociedades mercantiles independientemente de su capacidad administrativa, están obligadas a efectuar a cuenta del impuesto anual pagos provisionales -- mensuales, salvo cuando se trate del segundo ejercicio fiscal de la empresa, caso en el cual se efectuara un primer pago provisional considerando los tres primeros meses de ese ejercicio, y por --

los restantes se efectuarán pagos mensuales.

" A partir del 10. de Enero de 1989 las sociedades mercantiles presentaran las declaraciones de pagos provisionales el día 17 del mes inmediato posterior a aquél a que correspondia el pago, aún cuando en los mismos no se señale impuesto a pagar"

( 35 )

No se harán pagos provisionales cuando se trate del ejercicio de iniciación de operaciones o se presente el aviso de suspensión de actividades previsto en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

A partir del 10. de enero de 1989, y al quedar derogada la Base Tradicional del Impuesto sobre la Renta, queda con supremacía plena la Base Nueva, con lo que los pagos provisionales tienden a ser menos complicados de realizar al eliminarse algunas partidas inflacionarias, haciendo que el cálculo de los pagos provisionales se simplifique.

Al respecto es preciso mencionar los datos que se deben contemplar para efectos de calcular un pago provisional:

-----

(35) Reformas Fiscales vigentes a partir del 10. de Enero de 1989, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988.

- Ingresos acumulables del Periodo.
- Coeficiente de Utilidad.
- Cuento de las Perdidas Fiscales pendientes -  
de Amortizar de ejercicios anteriores.
- Impuesto Acreditado.
  - a) Pagos provisionales efectuados.
  - b) Saldo a favor que resulte de los ajustes  
de los pagos provisionales.
  - c) Impuesto al Activo de las Empresas.

#### I. INGRESOS ACUMULABLES DEL PERIODO.

Se toman en cuenta aquellos que provengan de las actividades preponderantes de la empresa.

#### II. INGRESOS ATRIBUIBLES A ESTABLECIMIENTOS UBICADOS EN EL EXTRANJERO.

El artículo 15 párrafo primero de la LISR, señala como ingresos de las empresas residentes en México, aquellos que provengan de sus establecimientos ubicados en el extranjero, sin embargo y de acuerdo a las modificaciones que desde 1986 se iniciaron al artículo 12-A no se tomaran en cuenta para efectos del pago provisional tales ingresos, cuando éste sujetos al pago del Impuesto en el país en donde se ubiquen tales establecimientos.

#### III. REDUCCION DE CREDITOS IMPONIBLES.

El artículo 17 fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala como otro de los ingresos acumulables, el referido a los pagos que-

perciba el contribuyente cuando recupere un crédito que en primera instancia hubiere deducido por - considerarlo incobrable de conformidad con las disposiciones vigentes.

#### IV. GANANCIA POR VENTA DE ACTIVO FIJO, TERRE- NOS Y OTROS.

La fracción V del artículo 17 de la Ley, sea la que deberán considerarse como ingreso estos conceptos, así como la ganancia obtenida en la venta de títulos valor en general, la derivada de fusión liquidación o reducción de capital de sociedades - en las que el contribuyente sea socio o accionista.

También se incluirán los que se hubieran percibido en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito, los intereses a favor y la ganancia cambiaria devengados desde el inicio del ejercicio, hasta el último día del mes al que corresponde el pago, sin aplicar el ajuste del componente inflacionario (Art. 7-B).

#### COEFICIENTE DE UTILIDAD.

Se determinará conforme a la referencia tomada del último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración, tomando en cuenta los siguientes datos:

Utilidad o Pérdida Fiscal.

Total de Ingresos Acumulables.

Ganancia inflacionaria.



El coeficiente de utilidad que se determinará para los pagos provisionales que se efectuarán en 1989, será el que se señala en el artículo noveno-fracción I de las disposiciones de vigencia anual para 1989, conforme al siguiente procedimiento:

$$C.U. = \frac{UT. FISCAL + DEDUCCION INMEDIATA + DIVIDENDOS PAGADOS - DIVIDENDOS PERCIBIDOS}{TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES - DIVIDENDOS PERCIBIDOS + GANANCIA INFLACIONARIA}$$

EJEMPLO:

UTILIDAD FISCAL	500
DED. INMEDIATA	120
DIV. PAGADOS	50
ING. ACUMULABLES	4480
GANANCIA INFLACIONARIA	60
DIV. PERCIBIDOS	30

$$C.U. = \frac{500 + (120 + 50) - 30}{4480 - (30 + 60)} = \frac{640}{4390}$$

$$C.U. = \frac{640}{4390}$$

$$C.U. = \underline{\underline{0.1457}}$$

También en este artículo noveno se establece una opción para el cálculo del coeficiente de utilidad.

$$C.U. = \frac{UF + (Ded. INJ. + DIV. PAO) - \frac{DIVID}{EJERCIO}}{(TOTAL ING. ACUM - DIV PERCIB - G-I) + SALDO ANUAL DE -- CREDITOS X AJUS- TE A- NUAL.}$$

$$C.U. = \frac{640}{4390 + (200 \times 0.22)}$$

$$C.U. = \frac{640}{4390 + 44} = \frac{640}{4434}$$

$$C.U. = \underline{\underline{0.1443}}$$

Ya que se ha determinado el coeficiente de utilidad para 1989, se procederá a determinar la Utilidad Fiscal Base del Pago Provisional; conforme al artículo 12- Fracción II, multiplicando los ingresos acumulables del periodo al que corresponde el pago por el coeficiente de utilidad.

UF = INGRESOS ACUMULABLES DEL PERIODO X COEFICIENTE DE UTILIDAD.

MONTO DE LAS PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE AMORTIZAR DE EJERCICIO ANTERIORES.

La cantidad que por pérdidas fiscales acumuladas en ejercicios anteriores, deberán estar bien identificadas en la contabilidad del contribuyente, ya que podrán disminuir la utilidad de ejercicios-

posteriores, y es que juegan un papel predominante para saber si debe o no efectuarse pago provi--sional.

(el monto para amortizarlas es de cinco años).

#### IMPUESTO ACREDITABLE.

PAGOS PROVISIONALES - Se integra por la suma de los pagos provisionales que del Impuesto sobre la Renta se hayan enterado al fisco durante el periodo que va desde el inicio del ejercicio hasta el pago efectuado del mes anterior al que corresponde el cálculo del pago provisional.

#### AJUSTES DEL IMPUESTO .

En los casos en que el monto del primer ajuste sea menor que el de los pagos provisionales --- efectivamente enterados, la diferencia a favor se podrá acreditar previa autorización de la autoridad administradora competente contra el impuesto - a cargo que resulte en los pagos provisionales que se efectuen posteriormente por el mismo ejercicio.

#### ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS EN LOS PAGOS PROVISIONALES.

Contra las cantidades que se deban pagar en cada declaración provisional de los, se tiene previsto el acreditamiento de una cantidad equivalente al efectivamente pagado en el impuesto al acti-

vo de las empresas. ( 36 )

Queremos aclarar que el coeficiente de utilidad, se determinará con base en la utilidad fiscal del último ejercicio fiscal de 12 meses o del ejercicio inmediato anterior, solo en el caso de que - en el último ejercicio se hubiera obtenido pérdida fiscal.

Al monto de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio anterior (regular) se sumará (Si se obtuvo utilidad) o se restará (Si se obtuvo pérdida), - el resultado de sumar a la deducción inmediata el monto de los dividendos pagados y restarle los dividendos cobrados y la ganancia inflacionaria --- (G.I.).

$$C.U. = \frac{UT. FISCAL + (DEUC. INM. + PAGADOS) - DIVID. PERCIBIDOS}{TOTAL ING. ACUM. - (DIVIDENDOS COBRADOS + GANANCIA INFLACIONARIA)}$$

Si se obtuvo pérdida, el coeficiente se calcula como sigue:

$$C.U. = \frac{PERDIDA FISCAL - (DEDUCCION INMEDIATA + DIVIDENDOS PAGADOS) - DIVIDENDOS PERCIBIDOS}{TOTAL DE INGS. ACUMULABLES - DIVIDENDOS PERCIBIDOS + GANANCIA INFLACIONARIA}$$

(36) Impuesto que entro en vigor el 1o. de Enero - de 1989, en virtud de las Reformas Fiscales - Publicadas en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1988.

Se prevee la opción para calcular el coeficiente de utilidad agregando a los ingresos entre los cuales se divide la Utilidad Fiscal, el componente-inflacionario de los créditos, de donde se tiene:

$$\frac{\text{UTILIDAD FISCAL}}{(\text{TOTAL INGS. ACUM.}-GI) + \text{SALDO PROMEDIO ANUAL DE CREDITOS X FACTOR DE AJUSTE.}}$$

El factor de ajuste de los créditos para 1969 es de .22 (Art. noveno Fracc. II. Disposiciones de vigencia anual y Fe De Erratas. D. Oficial 17/I/69.

#### TASA:

La tasa aplicable para el ejercicio de 1969 es el 37%.

#### IMPUESTO A PAGAR

El impuesto a enterar será el que resulte de disminuir al impuesto causado, los pagos provisionales efectuados con anterioridad, en su caso el ajuste efectuado y el Impuesto al Activo de las Empresas (si procede, en su caso).

#### EJERCICIOS MONTAJOS.

Los contribuyentes cuyo ejercicio fiscal no hubiera coincidido con el año de calendario (1968-1969), podrán acreditar contra los pagos provisionales que deban efectuar por los meses que quedan comprendidos en el año de 1969, el monto de los pagos provisionales efectuados durante los meses del año 1968, hasta por la cantidad que resulte de aplicar-

a la utilidad fiscal del periodo desde el inicio - del ejercicio al 31 de diciembre de ese año, la ta sa del 37% de ambos sistemas (Nuevo y Tradicional).

#### PERDIDAS FISCALES.

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que podrán disminuirse en los pagos provisionales y en el resultado fiscal serán únicamente -- las incurridas en el sistema nuevo.

Estos son los principales cambios que hubo pa ra 1989 con las reformas fiscales publicadas el 31 de diciembre de 1988 y que entraron en vigor el -- 1o. de enero de 1989.

Como se puede observar se significó el cálcu lo de los pagos provisionales en relación con los años 1988 y 1987.

Con estas modificaciones queremos señalar que hasta el 28 de febrero de 1989, esta actualización - este trabajo.

### CONCLUSIONES

Como se ha podido apreciar a lo largo de este trabajo, debido a los grandes cambios que ha sufrido la Ley del Impuesto sobre la Renta en los últimos tres años, las conclusiones son las siguientes:

Primera: Si bien es cierto que lo que las autoridades buscaron a través de esas reformas a las Leyes Tributarias fue aumentar la recaudación, también es cierto que con las reformas de 1987, 1988 y las actuales de 1989, desquiciaron a las empresas en principio al imponer una dualidad de bases (1987 y 1988) y posteriormente al eliminar una de ellas, la Base Tradicional y dejar con vigencia la Base Nueva.

Segunda: Para la mayoría de las empresas las reformas Fiscales ocasionaron muchos perjuicios, porque al imponerles una dualidad de bases, tendrían que calcular sus pagos provisionales en rubros diferentes, ya que en la Base Tradicional no se reconocían los efectos inflacionarios y en la Base Nueva sí, de ahí que se tuvieron que calcular componentes inflacionarios, factores de ajuste, de actualización, etc.

Tercera: Lo anterior trajo como consecuencia un alto costo administrativo, ya que tuvieron que contratar a especialistas en materia fiscal que --

capacitaran a su personal en los cambios tan radicales que habían sufrido las leyes fiscales, o erogando honorarios muy costosos, para que un especialista se hiciera cargo de efectuar los cálculos y procedimientos necesarios para realizar los pagos provisionales de Impuesto sobre la Renta que les correspondían.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, lo que según las autoridades tributarias era simplificación administrativa, lo convirtieron en una reorganización administrativa, logrando con ello quizás una mayor recaudación, pero con la mayor inconformidad de parte de los contribuyentes.

Cuarta: Al derogar para el año en curso (1969) la base tradicional y solo quedar con plena vigencia la base nueva, se propone se realicen reformas de fondo a la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues al ya no existir inflación algunos conceptos como los mencionados en los artículos 7-, 7-A y 7-B, (factores de actualización, componentes inflacionarios) deben de desahucarse pues lo único que están ocasionando a los contribuyentes son mayores gastos administrativos.

Quinta: Un cambio significativo consistió en el cambio de fecha de presentación de los pagos provisionales, los cuales se tienen que presentar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que

corresponda el pago.

Sin embargo se propone se reformen las Leyes del Impuesto sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patron (1%) y la Ley del INFONAVIT (5%), en cuanto a las fechas de presentación de los pagos provisionales de los citados ordenamientos, pues con las últimas reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, los pagos provisionales del ISR, se presentan el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago y el 1% y el 5% se presentan el día 7, con lo que se cae en una incongruencia ya que el formulario fiscal HFP-1 a fin de simplificar la presentación al contribuyente de sus obligaciones fiscales, en el citado formulario el ISR, 1% y 5%, se presentan conjuntamente.

Debe señalarse que las autoridades hacendarias a fin de corregir esta situación, publicó una Resolución Miscelánea el día 10 de Enero de 1969, en la que se permitía enterar las contribuciones del 1% y 5% el día 17 del mes inmediato posterior al que correspondía el pago, o sea la misma fecha de presentación de los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta.

En realidad, las autoridades fiscales continúan con sus incongruencias legales, ya que en el

texto de las leyes respectivas, los plazos para la presentación del Impuesto sobre Erogaciones por -- Remuneraciones al Trabajo personal prestado bajo -- la Dirección y Dependencia de un Patrón (1%) y 5% de aportaciones al INFONAVIT, continúan siendo los días 7 del mes inmediato posterior a aquél al que correspondía el pago.

Esperamos que en próximas reformas a las leyes reguladoras de esas contribuciones, se adecuen los plazos de presentación para hacerlos congruentes con la presentación de los pagos provisionales de Impuesto sobre la Renta.

Sexta: Los pagos provisionales de las Sociedades Mercantiles, deberán presentarse en las Sociedades Nacionales de Crédito si tienen cantidad a pagar y si son sin pago o en zeros deberán presentarse en la Oficina Federal de Hacienda que corresponda al domicilio del contribuyente de conformidad con lo señalado en la Regla 10 de la Resolución -- que establece Reglas Generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1989.

Septima: Persiste para las sociedades mercantiles la obligación de presentar declaraciones de pagos provisionales, aun cuando sea en zeros, -- excepto cuando se presente el aviso de suspensión de actividades previsto en el artículo 21, fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la --

Federación.

El aviso de suspensión de actividades deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente a más tardar en la fecha en que el contribuyente hubiere estado obligado a presentar declaración en caso de haber realizado actividades. La multa por no presentar el aviso de suspensión de actividades pudiéndolo haber hecho, es de \$14,000.00 conforme a lo señalado en el artículo 80 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Octavo: Los ajustes a los pagos provisionales de Impuesto sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles, desde su entrada en vigor el 10 de Enero de 1980, han traído consigo un perjuicio económico a las empresas y han causado un desaliento para que cumplan con sus obligaciones fiscales.

Las empresas que operan cíclicamente, es decir, aquellas en las que su primer periodo es económicamente muy activo, el impuesto a pagar por el ajuste al impuesto a sus pagos provisionales será muy elevado y muy lejano a la realidad, y si en su segundo periodo el ciclo de operaciones es muy bajo, entonces el impuesto a pagar por el segundo ajuste será nulo o muy bajo, este efecto se puede apreciar en empresas que operan de esta forma como son los hoteles, centros vacacionales, etc., a las que se le llaman temporadas altas, medias y bajas.

Lo anterior trae como consecuencia que las empresas se descapitalicen, pues al enterar al fisco, cantidades mayores a las que resultarán en el ejercicio, trae consigo esa falta de liquidez. Por lo tanto los ajustes mencionados no son otra cosa mas que cierres adelantados del ejercicio fiscal de -- las Sociedades Mercantiles.

Novena: Las Sociedades Mercantiles no estarán obligadas a presentar pagos provisionales en el -- caso del ejercicio de iniciación de operaciones, -- de conformidad con la fracción III del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Decima: Se propone se corrijan los errores -- que vienen plasmados en los ordenamientos tributarios como es el referido en el Código Fiscal de la Federación, al hablar de reducción de pagos provisionales de las Sociedades Mercantiles, situación que en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se -- contempla como tal, sino como disminución en los -- pagos provisionales de las Sociedades Mercantiles -- ya como se dijo, el impuesto es el que se puede reducir por disposición de ley, pero los pagos provisionales solo se pueden disminuir, mediante el orodecimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre -- la Renta y su Reglamento.

Se propone que en el texto del artículo 64 -- fracción II inciso h), se cambie la palabra reduc-

ción, por la palabra disminución, para hacerla congruente con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Décimo Primera. Se propone se dejen de hacer reformas año con año a un aspecto tan importante - como son los pagos provisionales, pues además de los costos administrativos, traen como consecuencia una desorganización de las propias autoridades fiscales, pues ni el propio personal de las mismas se encuentra capacitado para asimilar estos cambios tan radicales.

En tanto no exista una reforma fiscal verdaderamente estudiada y esperadamente aplicada seguiremos teniendo muchos problemas en cuanto a la aplicación de las reformas a las diversas leyes tributarias en lo referente a los pagos provisionales, ya que en los últimos años, todas han sido hechas al vapor, sin tomar en cuenta las necesidades mínimas y básicas de los contribuyentes y su realidad económica.

B I O G R A F I A S

- Calvo, Nicolaou Enrique y Vargas Aguilar Enrique. "Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta". Editorial Themis. México 1988.
- Gianini, Arcaille J. "Instituciones de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero - Madrid 1957.
- Margain B. Hugo "Compilación de Leyes del Impuesto sobre la Renta (1921-1953)". Secretaría de Hacienda y Crédito Público México.
- Micheli Gian Antonio. "Curso de Derecho Tributario". Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- Tamagno, Ricardo. "Contribución" Enciclopedia Jurídica Omeba Tomo IV.
- Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa 45 años. Tomo 1.
- Valdez Villareal Miguel. "Reflexiones acerca -- del Arte de Establecer Impuestos". Revista del Colegio de Contadores Públicos A.C. México 1956.

L E G I S L A C I O N

- Código Fiscal de la Federación. . Editorial Themis México 1987.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Tercer Gráficos de la Nación México --

1989.

- Ley del Impuesto sobre la Renta 1967. Dofiscal-Editores Ediciones e Impresiones Roumex S.A. -- Mexico 1967.
- Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones Fiscales Publicadas en el -- Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1966.
- Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones Fiscales Publicada en el -- Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1967.
- Ley que establece reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones Fiscales Publicada en el -- Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1968.

O T R O S

- Resolución que reforma, adiciona y deroga a la -- que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter Fiscal Publicada para el año de 1967, publicada en el Diario Oficial de la -- Federación el 29 de febrero de 1968.
- Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter Fiscal para el año de -- 1968. Publicada en el Diario Oficial de la Fede-

ración el 14 de julio de 1988.

- Resolución que reforma, adiciona y deroga a la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter Fiscal para el año de 1988, - Publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 20 de octubre de 1988.
- Resolución que adiciona a la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter Fiscal de la Federación el 10 de enero de 1989.
- Resolución que reforma, adiciona y deroga a la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter Fiscal para el año de 1988, - Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de febrero de 1989.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Pagos Provisionales ISR de las Sociedades Mercantiles (Casos Prácticos) 1987, edición preparada en la Subsecretaría de Ingresos por la Dirección General Técnica de Ingresos y supervisada editorialmente por la Dirección General de Comunicación.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Pagos Provisionales de las Sociedades Mercantiles IS, Sistema Nuevo, 1988 edición preparada en la Subsecretaría de Ingresos por la Dirección General de Servicios y Asistencia al Contribuyente y su-

- 170 -

revisada editorialmente por la Direccion Gene--  
ral de Comunicacion.