



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"ARAGON"  
DERECHO

203  
2 y'

**EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
COMO PARTES DETERMINANTES  
DEL APARATO RECAUDADOR DEL  
ESTADO MEXICANO**

**TESIS**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA:

**RUBEN LOPEZ LOZADA**

MEXICO, D. F.

**FALLA DE ORIGEN**

1989



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

# INDICE

## EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO PARTES DETERMINANTES DEL APARATO RECAUDADOR DEL ESTADO MEXICANO

---

	Pág.
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	5
A) CONCEPTO	5
B) OBJETO DEL IMPUESTO	8
C) SUJETOS DEL IMPUESTO	9
D) CALCULO DEL IMPUESTO	12
E) IMPUESTO DEL EJERCICIO	90
CAPITULO II	
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	93
A) CONCEPTO	93
B) OBJETO DEL IMPUESTO	94
C) SUJETOS DEL IMPUESTO	95
D) CALCULO DEL IMPUESTO	109
E) IMPUESTO DEL EJERCICIO	109

Pág.

### CAPITULO III

COMPORTAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA Y EL IMPUESTO AL VALOR -  
AGREGADO, EN LA ESTRUCTURA RECAU-  
DADORA DEL ESTADO MEXICANO

135

A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA

135

B) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

142

C) PRESUPUESTOS DE APLICACION

148

CONCLUSIONES

154

BIBLIOGRAFIA

160

## INTRODUCCION

El sistema impositivo mexicano ha sido objeto de un continuo proceso de cambio, para adecuarlo a las condiciones cambiantes de la economía, corregir distorsiones de su estructura, utilizarlo como instrumento para promover y sostener el desarrollo del país y alcanzar mayores niveles de equidad en la distribución de las cargas tributarias.

El variado y complejo Catálogo de gravámenes que existían en el pasado ha sido sustituido por un esquema que descansa en el agrupamiento de la normatividad fiscal en cinco cuerpos normativos principales de acuerdo con la naturaleza del objeto imponible a saber:

- Impuesto sobre la Renta
- Impuesto al Valor Agregado
- Impuesto Sobre Producción y Servicios
- Impuesto al Comercio Exterior y
- Derechos sobre Explotación de Petróleo y Minería

La concurrencia de potestades impositivas, consecuentemente con la Organización Política Federal de la Nación propició la aplicación de gravámenes correspondientes a cada orden de Gobierno sobre la misma fuente impositiva, multiplicando las obligaciones de los contribuyentes.

La reforma fiscal de 1987 que tuvo su alcance hasta 1988 resulto parte fundamental de ese proceso de cambio. La inflación introdujo distorsiones en el sistema tributario que provocaron el deterioro continuo de los ingresos fiscales, a través de la disminución de la base gravable del Impuesto sobre la Renta de las empresas. Esta caída en los ingresos desequilibraba las finanzas públicas y, al no reconocerse la inflación en los intereses y permitirse la deducción de su valor nominal, el sistema tributario fomentaba la descapitalización de las empresas.

Esa reforma que tuvo lugar en 1987 intentaba eliminar de manera simétrica los efectos de la inflación en las variables que intervienen en la determinación de la base gravable del Impuesto sobre la Renta de las sociedades mercantiles; para restituir el equilibrio del sistema tributario y alentar la inversión y, por ende, el crecimiento.

Los efectos iniciales de su aplicación indican que los cambios estructurales introducidos en la Ley propician el saneamiento financiero de las empresas al neutralizar el efecto de la inflación sobre las decisiones de financiamiento. Así mismo, se restituye el valor real de la base gravable de las empresas, lo que contribuye al saneamiento de las finanzas públicas.

En vista de lo anterior, el presente trabajo busca señalar de manera sencilla, pero clara, los lineamientos que en materia de Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado se han señalado mediante la política tributaria aprobada por el H. Congreso de la Unión a partir del año de 1987, incluyendo 1989.

En esta exposición se señala el procedimiento para el Cálculo del Impuesto en materia de renta, lo que abarca, pagos provisionales, así como también el impuesto del ejercicio, se señalan, además los conceptos que deben tomarse en cuenta para la elaboración de la declaración correspondiente, tomando en cuenta también las reformas que para el año de 1989 se aprobaron por el H. Congreso de la Unión.

A este nivel debido a la complejidad que implicó la de-terminación de la base gravable de las empresas mediante la aplicación de disposiciones de el sistema nuevo y el sistema tradicional y en atención a los planteamientos de diversos se-ctores de contribuyentes, se ha dado por terminado el periodo de transición para lo cual se elimina el sistema tradicional establecido en el Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, quedando como único sistema para la determinación de la base gravable de las empresas el sistema nuevo a partir de 1989.

Por eso, se señalan diversos conceptos tales como: compo  
nente inflacionario, concepto de interés, concepto de crédi-  
tos, pagos provisionales, el plazo de presentación, el coefi-  
ciente de utilidad, la utilidad fiscal, los intereses, la uti-  
lidad cambiaria y ganancia inflacionaria, la supresión de la  
acumulación de dividendos así como su deducción, los dividen-  
dos provenientes del extranjero, el monto de acumulación de -  
ingresos, la determinación de la ganancia en terrenos y otros  
valores, la determinación de la ganancia en acciones, las de-  
ducciones, el registro de inversiones sujetas a Deducción In-  
mediata, el monto máximo de Inversión de Automóviles, Moto  
cicletas y Aviones, la no deducibilidad del Impuesto al Acti-  
vo de las Empresas (de nueva creación), la no deducibilidad -  
de intereses, el límite a la deducción de Arrendamiento en --  
Automóviles y Motocicletas, el límite a la deducción de Arren-  
damiento de aviones; así como la deducción inmediata y la ac-  
tualización al monto original de la inversión, mismos que que-  
dan integrados en el procedimiento para el Cálculo del Impues-  
to sobre la Renta.

Por lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado, bus-  
cando alcanzar una mayor dinámica de la Administración Tribu-  
taria, y así lograr mayor generalidad en la aplicación del -  
gravamen, he de señalar las reformas para 1989, mismos que --  
afectan: la tasa aplicable a la prestación de servicios Inde-

pendientes en franjas fronterizas y zonas libres, la precisión en la devolución de saldos a favor resultantes de las declaraciones mensuales, el tratamiento de intereses, y la aplicación de la tasa 0% por la Enajenación e Importación de Productos destinados a la Alimentación y Medicinas de Patente, - que deben considerarse para la determinación del impuesto y - el impuesto del ejercicio.

Finalmente he de considerar el funcionamiento de los Impuestos considerados dentro del aparato recaudatorio mexicano, tomando en cuenta su evolución histórica y principalmente el gran paso que se verifico a partir de 1987 al hacer su aparición dos Bases Gravables en el Impuesto para la Renta, las consecuencias que esto acarreo y las modificaciones en materia del Impuesto al Valor Agregado, los efectos que se buscaban con los mismos y los resultados que se obtuvieron.

Así pues, el presente, representa un esfuerzo por señalar de manera sencilla, el comportamiento teórico y práctico durante el período de 1987 - 1989 en los pilares del Aparato Recaudador Mexicano: el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

## I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### A) CONCEPTO

El nacimiento del Impuesto sobre la Renta representa el cambio de criterio que sobre materia de impuestos, se opera en el siglo pasado. Antes del siglo XIX predominaban los Impuestos Indirectos y con la creación del Impuesto sobre la Renta en 1798 por el estadista William Pitt, y con la profunda transformación ocasionada por la Revolución Francesa, se inicia el cambio de los Impuestos Indirectos a Directos por considerarse de mayor justicia gravar los rendimientos producidos por el Capital y por la actividad del hombre, y de ellos descontar una parte para el sostenimiento de los gastos públicos.

En la época de William Pitt cuando se aprobó en 1798 se le dió carácter de Impuesto Transitorio destinado a cubrir las necesidades de la guerra contra Francia. Se gravaron las utilidades con una tasa proporcional elevada, que obligaba a elevar un tanto por ciento igual a los que obtenían bajos, medianos o grandes ingresos. Como todos impuestos, este provocó una ola de protestas y por su impopularidad se derogó; sin embargo volvió a implantarse en cuatro distintas ocasiones para llegar a constituir un Impuesto de Carácter permanente.

La diferencia entre los Impuestos Directos y los Indirectos se iba agudizando y como consecuencia era preciso corregir las deficiencias provodadas por los Impuestos Indirectos.

El Impuesto sobre la Renta en México es un gravamen Directo respecto de la utilidad obtenida con relación de los ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan cuando son obtenidos por mexicanos, de los ingresos de residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país con respecto a los ingresos de dicho establecimiento, de los residentes en el extranjero respecto de fuentes de riqueza situadas en territorio Nacional cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo estos ingresos no sean atribuibles a dichos establecimientos.

**B) OBJETO DEL IMPUESTO**

Es objeto del Impuesto sobre la Renta la utilidad obtenida por ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, cuando sean - obtenidos por residentes en México, o bien, cuando siendo obtenidos por residentes en el extranjero estos tengan un establecimiento permanente en el País respecto a dichos ingresos, y también los ingresos de residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada - en territorio Nacional cuando no tengan establecimiento perma nente en el País o cuando teniéndolo estos ingresos no sean - atribuibles a dicho establecimiento.

### C) SUJETOS DEL IMPUESTO

Son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas y las morales, quedando incluidas entre estas últimas, las Sociedades Mercantiles e Instituciones de Crédito así como los organismos descentralizados que preponderantemente realicen actividades empresariales; entendiéndose por -tales las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas.

- Se debe entender por actividades empresariales las siguientes:

**COMERCIALES.** Las que conforme a las Leyes Federales tienen ese carácter y no están incluidas en las hipótesis previstas en las actividades industriales, agrícolas, de pesca y silvícolas.

El Código de Comercio en su Artículo 75 enumera los actos que se consideran de comercio estableciendo quienes son los sujetos que tienen calidad de comerciantes.

**INDUSTRIALES.** La extracción, conservación o transformación -de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

**AGRICOLAS.** Las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primer enajenación de los productos obtenidos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

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

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

Dentro del conjunto de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta se encuentran las empresas con mediana capacidad administrativa que son Sociedades Mercantiles residentes en México que reúnen los siguientes requisitos.

- a) Sus ingresos del último ejercicio no rebazan las 350 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal - durante dicho ejercicio, elevado al año.
- b) Que no sean Sociedades Controladoras.

- c) Que su Capital Social no sea propiedad en más de 10% de -- otra Sociedad Mercantil.
- d) Que su deducción por intereses en el ejercicio anterior no sea superior al 20% del total de deducciones, sin considerar dividendos y valor presente de inversiones.
- e) Que sus ingresos por intereses del ejercicio anterior no excedan al 20% del total de ingresos.
- f) Que no hayan acumulado o disminuido intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria conforme al Artículo 7-B de la Ley.

También se consideran empresas con mediana capacidad administrativa las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales y cumplan con los requisitos que se indican en los incisos a), d), e) y f).

De acuerdo al inciso f) las Sociedades Mercantiles que se consideran empresas con mediana capacidad administrativa acumularán o deducirán únicamente la parte de los intereses que calcule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en este caso no acumularán ni deducirán la ganancia o pérdida inflacionaria. La propia Secretaría hará la publicación trimestral en el Diario Oficial de la Federación de la parte de los intereses acumulables o deducibles devengados a favor o a su cargo.

#### D) CALCULO DEL IMPUESTO

Las Sociedades Mercantiles residentes en el País, -  
deben acumular la totalidad de sus ingresos. Asimismo se con-  
sideran ingresos acumulables en ambos sistemas los siguientes:

- Los ingresos determinados presuntivamente por la Se-  
cretaría de Hacienda y Crédito Público, en los casos  
en que proceda conforme a las Leyes.
- La diferencia entre el monto original de la inver-  
sión disminuido por las deducciones efectuadas sobre  
dicho monto, en su caso, y el valor que conforme al  
avalúo practicado por persona autorizada por la Se-  
cretaría de Hacienda y Crédito Público tenga en la -  
fecha en que se transfiera la propiedad por pago en  
especie.
- La diferencia entre los inventarios final e inicial  
de un ejercicio, cuando el inventario final fuere ma-  
yor tratándose de contribuyentes dedicados a la gana-  
dería.
- Los que prevengan de construcciones, instalaciones o  
mejoras permanentes en inmuebles, que de conformidad  
con los contratos por los que se otorgó su uso o go-

ce queden a beneficio del propietario. El Ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Los pagos que perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable.
- La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidad a cargo de terceros, tratándose de pérdida de bienes del contribuyente.
- Las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.
- La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por Sociedades Nacionales de Crédito, así como la ganancia realizada que derive de fusión, liquidación, o reducción de capital de sociedades en las que el Contribuyente sea socio o accionista.

En el sistema tradicional se observará lo siguiente:

Tratandose del reembolso de acciones que se hubieran entregado por concepto de capitalización de reservas, pago de utilidades o por reinversión de utilidades en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad dentro de los 30 días siguientes a su distribución, cuando las acciones hayan sido adquiridas de un tercero, se sumara a los ingresos que forman parte de la utilidad fiscal ajustada, la cantidad que resulte de sumar al valor nominal de la acción, la diferencia entre el reembolso y el costo comprobado de adquisición de la acción de que se trate, cuando el reembolso sea mayor que dicho costo, y siempre que, de haberse adquirido de una persona física, se acredite que se efectuó la retención a que hace referencia el Artículo 103 de la Ley. En los casos en que la acción provenga en parte de aportación, se restará del valor nominal la aportación respectiva.

- Los intereses nominales se acumularán en el ejercicio en que se devenguen. Los contribuyentes que tengan deudas o créditos en moneda extranjera, acumularán la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que las deudas o créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente; en los casos en que las deudas o los créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de exigibili-

dad, las utilidades que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas, serán acumulables en el ejercicio en que se efectúe el pago del adeudo o el cobro del crédito.

Para el Sistema Nuevo.

En los casos de reducción de capital o de liquidación de Sociedades Mercantiles en México o en el extranjero, el ingreso se determina conforme a las siguientes reglas:

Tratándose de acciones provenientes de aportación, el ingreso será la cantidad que se obtenga de restar el reembolso la aportación ajustada o el costo de adquisición de la acción ajustada cuando esta haya sido adquirida de un tercero.

Tratándose de acciones de capitalización de reservas, pago de utilidades o por reinversión de utilidades, el ingreso será la totalidad del reembolso. Cuando la acción haya sido adquirida de un tercero, el ingreso será la cantidad que resulte de sumar al valor nominal ajustado la diferencia entre el reembolso y el costo de adquisición de la acción ajustada, siempre que éste sea menor que el reembolso.

Tratándose de acciones que parcialmente provengan de aportación o de los supuestos señalados en el párrafo anterior el

ingreso se determinará conforme a dicho párrafo, disminuyendo le la aportación ajustada.

La aportación, el valor nominal o el costo de adquisición de la acción se ajustarán, multiplicandolos por el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre el mes en que se emitió o se adquirió la acción y el mes inmediato anterior a aquel en que se pague el reembolso. Asimismo, cuando una acción represente aportaciones o capitalizaciones efectuadas en diversas fechas, se aplicarán factores de actualización considerando los meses en que se efectuaron las aportaciones o se realizó la capitalización, en la proporción que dichos conceptos representen en el total de la acción. Cuando una acción no tenga Valor Nominal se considerará como valor la proporción que dicha acción represente respecto al Capital Social pagado de la sociedad al momento de la emisión.

Por otra parte, cuando las sociedades mercantiles reduzcan su capital social y parte del mismo corresponda a reinversión de utilidades o a incrementos que no deriven de aportaciones, o tengan utilidades pendientes de distribuir, dicha reducción se considerará como utilidad distribuida hasta por la diferencia entre el Capital Social de aportación ajustado y el Capital Contable.

Cuando con posterioridad se distribuyan las cantidades - que se consideraron utilidades distribuidas y el Capital Social de aportación ajustado, sin considerar la reducción efectuada, sea igual o inferior al Capital Contable, se considerarán como reembolso de acciones provenientes de aportación.

En el caso de liquidación se considerará que primero se reembolsa el Capital Social de aportación ajustado y el excedente serán utilidades o dividendos.

Se considera Capital Social de aportación ajustado, el - que se integra por las aportaciones, excluyendo la reinversión de utilidades que la propia ley señala. Las aportaciones se ajustarán multiplicándolas por el factor de actualización correspondiente a los períodos comprendidos entre los meses en que se efectúen las aportaciones y el mes inmediato anterior al del reembolso.

- Los intereses reales y la ganancia inflacionaria acumulables determinados conforme al Artículo 7-B de la Ley.
- A la ganancia cambiaria devengada por la fluctuación de moneda extranjera se le dará el tratamiento aplicable a los intereses.

El momento de acumulación de ingresos en los casos no - previstos en la Ley observarán las siguientes reglas:

En enajenación de bienes o prestación de servicios, des de la fecha en que se celebró el contrato y en caso de que - esto no pueda precisarse, cuando ocurra el primero de los si guientes supuestos:

- a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contra prestación.
- b) Se envíe o entregue materialmente el bien o se preste el servicio.
- c) Se cobre parcial o totalmente el precio o cuando el adqui riente o contratante se obligue en cualquier forma al pa go.

En el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes - cuando sea exigibles las contraprestaciones a favor del otor gante.

Tratandose de enajenaciones a plazos, ingresos por con tratos de arrendamiento financiero o por prestación de servi cios en que la contraprestación se devengue periódicamente, se podrá optar por considerar en el ejercicio el total del - precio pactado o bien unicamente la parte del precio exigible durante el mismo. Esta opción se tendrá que hacer por - todas las enajenaciones o contratos y se podrá cambiar por - una sola vez, sin requisitos, para posteriores cambios debe rán transcurrir cuando menos cinco años o bien si es antes de este plazo, cumplir para ello con los requisitos que seña le el reglamento.

En ambos sistemas no se consideran ingresos los que provengan de los siguientes conceptos:

Aumento de capital.

Pago de la pérdida por sus accionistas.

Primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad.

Por utilizar para evaluar sus acciones el método de participación, y

La revaluación de bienes de activo fijo y de su capital o de otros conceptos que reflejan el efecto de la inflación en los estados financieros de la sociedad.

Para el Sistema Nuevo no se consideran ingresos:

Los ingresos de la misma sociedad distribuidos mediante la entrega de acciones.

Los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital.

Estos ingresos se acumularán en el ejercicio en que se reembolsen por reducción de capital o por liquidación.

Cuando el contribuyente perciba ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el ex-

tranjero, se podrá acreditar el Impuesto sobre la Renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido, el monto del Impuesto sobre la Renta pagado por la sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México y siempre que posea cuando menos el 10% del Capital Social de la sociedad residente en el extranjero.

Cuando se trate de ingresos provenientes de actividades empresariales, incluyendo dividendos, el impuesto acreditable no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el Artículo 10 y 14-A Bis a la utilidad fiscal del ejercicio de que se trate, en la proporción que la utilidad fiscal percibida de fuente extranjera represente respecto del total de la utilidad fiscal.

Para determinar el monto proporcional del Impuesto sobre la Renta pagado en el extranjero por la sociedad que distribuyó el dividendo correspondiente a la utilidad percibida por el residente en México, se dividirá dicha utilidad entre el total de la utilidad que sirvió de base para determinar el Impuesto sobre la Renta a cargo de la sociedad residente en el extranjero y el cociente se multiplicará por el impuesto pagado por la sociedad mencionada, al resultado se acumulará la utilidad percibida por el residente en México y el monto de esta operación será el ingreso acumulable.

Para el cálculo del impuesto también deberán ser consideradas las deducciones. Las deducciones son disminuciones que el contribuyente puede efectuar de los ingresos acumulables.

En los sistemas tradicional y nuevo se pueden efectuar las siguientes deducciones:

Devoluciones, descuentos o bonificaciones.

Los gastos.

Las inversiones.

Las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología.

La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad - constituidas en los términos de esta Ley.

Para el sistema tradicional son deducciones además de las mencionadas:

El costo.

Las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como las derivadas de operaciones en moneda extranjera y los créditos incobrables.

Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente, incluyendo los demás conceptos que la ley considera dividendos, correspondiente a ejercicios anteriores.

En el caso en que la ganancia se distribuya mediante -- aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, o bien, cuando dentro de los 30 días siguientes a su distribución se reinviertan en la suscripción o pago de aumento de capital -- en la misma sociedad, la deducción se efectuará en el ejercicio en que se pague el reembolso, por reducción de capital o por liquidación de la sociedad.

Los costos estimados que se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de -- años anteriores, en el conocimiento del costo que se desea predeterminar y en ciertos casos se emplean ciertos métodos científicos aunque no en su totalidad.

Por lo que hace al Sistema Nuevo a las deducciones mencionadas al principio deben agregarse:

Las devoluciones que se reciban y los descuentos o bonificaciones que se hagan, aún cuando se efectúen en ejercicios posteriores.

Las adquisiciones de mercancías, materias primas productos semiterminados o terminados que se utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos. De estas compras se deducen asimismo las devoluciones, descuentos y bonificaciones en los términos del punto anterior.

Los Créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los señalados en el párrafo anterior.

Los Intereses a valor real y la Pérdida inflacionaria.

No se consideran deducibles como compras de activos fijos, terrenos, acciones, partes sociales, obligaciones, títulos valor que representen la propiedad de bienes excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera y las piezas de oro y plata que hubieran tenido el carácter de moneda, ya sea Nacional o extranjera y las piezas "onza troy".

Uno de los beneficios de este sistema es que el contribuyente no tendrá que determinar el costo de venta y utili--

zando, métodos de valuación, sistemas de control de inventarios u otros procedimientos contables aunque se mantiene la obligación de levantar inventario físico al final del período fiscal.

Una excepción al régimen general de deducción de compras en la base nueva es la deducción del costo de ventas en contratos de arrendamiento financiero cuando se opte por acumular como ingreso solamente la parte del precio exigible durante el ejercicio, en este caso la deducción correspondiente al costo se hará por cada bien de acuerdo a las siguientes reglas:

a) Al término de cada ejercicio se calculará el por ciento que represente el ingreso obtenido en el ejercicio por el contrato mencionado respecto del total de pagos pactados por el plazo inicial forzoso, para el cálculo del por ciento no se incluyen intereses.

b) La deducción será la que se obtenga de aplicar al valor del bien que se trate el por ciento que se obtenga conforme al inciso (a).

Los intereses constituyen un renglón importante dentro de las deducciones pues para la determinación de los intere-

ses acumulables en el Sistema Nuevo aparece el concepto de - componente inflacionario de activos y pasivos en relación -- con los intereses devengados a favor o a cargo de un período determinado. Disminuyendo así el monto acumulable de estos, incluso se llega a obtener como resultado una pérdida inflacionaria deducible o bien disminuye la deducción de intereses y se puede llegar a obtener una ganancia inflacionaria - acumulable.

Son INTERESES entre otros:

Los rendimientos de la deuda pública, de los bonos y - obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los - premios de reparto; el monto de las comisiones derivadas de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del - otorgamiento de la garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, a excepción de las que 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 por la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas que expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Adicionalmente se consideran intereses:

Entre los contratos de arrendamiento financiero la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.

Las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda, tanto del principal como del interés mismo.

El ajuste a los créditos, deudas, operaciones o al importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero.

Las Sociedades Mercantiles y las personas físicas que relicen actividades empresariales determinaran mensualmente los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulable o deducible conforme a la Ley.

Dentro del contexto de las deducciones existen deducciones con tratamiento especial pues las Sociedades Mercantiles que entren en liquidación o cambien de actividad preponderante o bien tratandose de personas físicas cuando dejen de realizar actividades empresariales, podrán efectuar en el ejercicio en que esto ocurra las siguientes deducciones:

El importe que resulte menor entre los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías en existencia al 31 de diciembre de 1986 o de 1990.

El costo de venta de sus enajenaciones a plazo por las que se hubiera optado por deducir conforme se fuera percibiendo efectivamente el ingreso por dichas enajenaciones, el que sea menor entre dicho costo pendiente de deducir al 31 de Diciembre de 1986 o 1990.

Para efecto de estas deducciones el importe del inventario y el costo de ventas por operaciones a plazo se ajustará con el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre Diciembre de 1986 o 1990, según al cual de esos meses corresponda el menor de los inventarios o costo de ventas pendientes de deducir y el mes inmediato anterior a aquél en que se cambie de actividad preponderante, entre en liquidación o tratándose de personas físicas que dejen de realizar actividades empresariales.

Las deducciones en general deben reunir para su procedencia los siguientes requisitos:

a) Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial, salvo que se trate de donativos otorgados para obras y servicios públicos a instituciones asistenciales o de beneficencia, autorizadas conforme a las leyes de la materia e instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas, que satisfagan los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando los donativos se otorguen a instituciones que -- proporcionen el servicio de enseñanza, podrá hacerse la deducción siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la - Ley Federal de Educación, y se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas conforme a las reglas generales que determine la Secretaría de Educación Pública.

- b) Que cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta permita - la deducción de inversiones se proceda conforme a las disposiciones específicas.
  
- c) Que se comprueben con la documentación correspondiente.

Un rasgo importante de la documentación comprobatoria - lo constituyen los requisitos que esta deberá reunir a saber:

Nombre, denominación o razón social; domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien - los expida;

Número de folio, lugar y fecha de expedición;

Nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expidan;

Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen;

Valor unitario e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que deban -- trasladarse, en su caso;

Número y fecha del documento aduanero, así como aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de -- ventas de primera mano de mercancía de importación.

Los contribuyentes que cuenten con local fijo y que -- realicen actos o actividades con el público en general tendrán la obligación de registrar el valor de sus operaciones en máquinas registradoras de comprobación fiscal a que se -- refiere el Código Fiscal de la Federación; cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobantes que reúnan los requisitos para efectuar las deducciones o el acreditamiento de contribuciones deberán expedir dichos comprobantes, además de los que determinen las -- disposiciones fiscales.

Tratándose de rentas al público en general y siempre --

que en la documentación comprobatoria no se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del Impuesto al Valor Agregado que se tenga que pagar con motivo de dicha operación. Se podrá optar por expedir la documentación comprobatoria, de acuerdo a lo señalado anteriormente, o bien, en alguna de las formas siguientes:

Expedir comprobante consistente en copia de la parte de los registros de auditoría de sus máquinas registradoras, en las que aparezca el importe de las operaciones de que se trate y siempre que el contribuyente cumpla con lo siguiente:

- a) Los registros de auditoría de las máquinas registradoras deberán contener el orden consecutivo de las ventas diarias, revisado y firmado por el auditor interno de la empresa o por el contribuyente.
- b) Se deberán formular facturas globales con base en los resúmenes de los registros de Auditoría, separando el monto del Impuesto al Valor Agregado a cargo del contribuyente; dichas facturas también deberán ser firmadas por el auditor interno de la empresa o por el contribuyente.

Expedir comprobantes cuyo único contenido sea el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expide, así como número de folio, lugar y fecha de expedición.

Cuando se trate de materias primas, materiales o mercancía que se adquieran, tales como: leche; frutas o legumbres; nixtamal o tortillas; pescado o mariscos; chatarra, productos artesanales; su adquisición podrá comprobarse con los requisitos ya enunciados o cumpliendo con lo siguiente:

d) Que los pagos los haga librando cheques de su cuenta a nombre del enajenante.

e) Que expida por duplicado documentos foliados en forma consecutiva previamente a su utilización, que deberán contener los datos siguientes:

- a) Nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal;
- b) Nombre del enajenante, ubicación de su negocio o domicilio y firma del mismo o de quien reciba el pago,
- c) Descripción del bien objeto de la enajenación, unidades, precio unitario, precio total y fecha de operación;

- d) Número del cheque con el que se efectuó el pago y nombre del banco contra el cual se libra; y cuando proceda;
- e) Clave del Registro Federal de Contribuyentes, Cámara a la que pertenezca y número de registro correspondiente del documento con el cual se identifique;
- f) Descripción y número de placas del vehículo utilizado en la entrega del bien.

Entregar copia del documento a quien recibe el pago; el original lo empastará y conservará el contribuyente, - debiendo identificar en su contabilidad estas operaciones.

- f) Que estén debidamente registradas en contabilidad.

Las mencionadas máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

- g) Que se cumplan las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en materia de retención de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

h) Que en caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio.

i) Que los pagos por primas por seguros o fianzas se hagan a instituciones mexicanas y correspondan a conceptos -- que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos, asimismo es requisito indispensable que durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos de la aseguradora al contratante, a los beneficiarios o asegurados con garantía en las sumas -- aseguradas o de las primas pagadas o reservas matemáticas.

j) Que los pagos por el uso o goce temporal de inmuebles se refieran exclusivamente a los destinados a los fines específicos del negocio. La Secretaría de Hacienda y Crédito público estará facultada para practicar u ordenar el avalúo del inmueble y, en este caso sólo se admitirá como deduci--ble la cantidad que corresponda a un rendimiento bruto hasta el 16% anual sobre el valor del avalúo.

k) Que tratandose de pérdidas por créditos incobrables, - se consideren realizadas cuando se consuma el plazo de prescripción que corresponda, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Tratándose de pagos por el uso o goce temporal de auto  
móviles o motocicletas, sólo se deduzca como máximo, el equi-  
valente a catorce veces o a siete veces el salario mínimo -  
general correspondiente al Distrito Federal, respectivamen-  
te, por día de uso o goce de cada automóvil o motocicleta.

1) Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se ha-  
gan a contribuyentes que causen el Impuesto al Valor Agrega  
do, este se traslade en forma expresa y por separado en do-  
cumentación comprobatoria.

Tratándose de operaciones que se realicen con el públi  
co en general, el Impuesto al Valor Agregado debe ir incli  
do dentro del precio de los bienes o servicios, el adquiren  
te o prestatario del bien o servicio puede solicitar compro  
bante en el cual se especifique por separado el monto de di  
cho impuesto.

Los contribuyentes del impuesto especial sobre produc-  
ción y servicios por enajenación de bienes, no podrán dedu-  
cir los pagos cuando estos se hayan hecho por la adquisi-  
ción de estos mismos bienes y no se haya trasladado dicho -  
impuesto en forma expresa y por separado en los comproban-  
tes. Tratándose de pagos por la prestación de servicios -  
por los que se cauce el impuesto especial sobre producción  
y servicios, éstos no serán deducibles cuando se haya tras-  
ladado en forma expresa y por separado el mencionado impues  
to.

m) Que al realizar las operaciones correspondientes a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establezca la Ley del Impuesto sobre la Renta.

n) Que tratándose de pagos por concepto de honorarios, -- arrendamientos y dividendos percibidos por personas físicas, así como en el caso de donativos solo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente o con otros bienes que no sean títulos de crédito.

Por lo que se refiere a los pagos por sueldos, éstos sólo podrán deducirse cuando hayan sido erogados a más tardar en la fecha en que deba presentarse la declaración del ejercicio.

o) Que en el caso de compras de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Sólo se aceptará como importe de dichas compras el que haya sido declarado con motivo de la importación.

p) Que tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros que estén condicionadas al cobro de los abonos en las -

enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que haya intervenido, se deduzcan en el ejercicio en que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que satisfagan los de más requisitos que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta existen - conceptos que en ambos sistemas no son deducibles, entre - otros los siguientes:

- a) Los pagos por Impuestos sobre la Renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas. - Tratandose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.
- b) Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles. Tratandose de automóviles y motocicletas se podrá deducir en la proporción que el límite máximo del monto original de la inversión represente en el valor de adquisición de los mismos.
- c) Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza -

análoga con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

- d) Los gastos de representación.
- e) Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.
- f) El crédito comercial aun cuando sea adquirido de terceros.
- g) Las pérdidas derivadas de la enajenación, por caso fortuito o fuerza mayor de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por la Ley.
- h) Los pagos por concepto de Impuesto al Valor Agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará esta limitación, cuando el contribuyente tenga derecho a acreditar o solicitar la devolución de los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tampoco será deducible el Impuesto al Valor Agregado -

ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que - le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta o el que esté incluido en créditos incobrables con motivo de haber ejercido la opción de enajenaciones a plazo con pago diferido a que se refiere el Artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- i) Las cantidades que tengan el carácter de participación - en la utilidad del contribuyente o esten condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que corresponda a trabajado res, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas, o a otros, no quedando dentro de esto, los di videndos o utilidades que distribuye el contribuyente a sus socios o accionistas.

NO son deducibles en el sistema tradicional:

Las pérdidas derivadas de la enajenación de bienes, -- cuando el costo de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos -- bienes por el enajenante.

## INVERSIONES

Los contribuyentes podrán deducir las inversiones aplicando a su monto original los por cientos máximos que para cada tipo de bien establece la Ley. Tratándose de ejercicios irregulares o cuando el bien se comience a utilizar - después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que - el bien haya sido utilizado, respecto de doce meses.

El monto original de la inversión comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo, a excepción del Impuesto al Valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados, pero en este caso el por ciento elegido - será obligatorio y podrá cambiarse sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir por lo menos cinco años desde el último cambio. Cuando el cambio se quiera realizar antes de - que transcurra el lapso mencionado, podrá efectuarse nueva

mente el cambio por una sola vez, siempre que se dé alguno de los siguientes supuestos:

Cuando la empresa fusione a otra sociedad.

En el caso en que los socios o accionistas transmitan la propiedad de acciones o partes sociales que representen cuando menos el 25% del Capital Social del contribuyente, o cuando reuniendo los requisitos de Sociedad Controladora, la controladora ejerza la opción de aplicar la tasa del 42% en Sistema Tradicional y 35% en Sistema Nuevo al resultado fiscal consolidado, o bien cuando se incorpore o desincorpore como Sociedad Controlada en los términos de Ley.

También podrá efectuar el cambio, cuando el contribuyente no haya incurrido en pérdida fiscal ajustada en el ejercicio en que se desee realizar el cambio, o en cualquiera de los últimos tres anteriores a éste.

En ambos casos deberá presentarse aviso.

Ahora bien, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con la finalidad de fomento económico podrá autorizar que se apliquen por cientos mayores a los establecidos en la Ley. Esta autorización se hará mediante acuerdos de -

carácter general, que señalen las regiones o ramas de actividades y los activos que podrán gozar del beneficio, - los métodos aplicables, los por cientos máximos, el plazo de su vigencia y las obligaciones que deben cumplir los interesados. Los beneficiarios deberán obtener el acuerdo concreto de las autoridades fiscales.

Las inversiones empezarán a deducirse a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de inversiones para efectos fiscales a partir de que se inicien - los plazos antes señalados. En este caso podrá hacerlo - con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por la Ley.

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando - estos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aun no deducida.

En el Sistema Nuevo la deducción determinada conforme al párrafo anterior se ajustará multiplicándola por el --

factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en que el bien - haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendido en el período en que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho período el mes inmediato anterior al que corresponda - la mitad del período.

En lugar de aplicar el procedimiento descrito en los - anteriores párrafos, las empresas con mediana capacidad administrativa podrán aumentar la deducción de inversiones - multiplicándola por el factor correspondiente al número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y el inicio del ejercicio, conforme a la tabla de ajuste que anualmente establece el Congreso de la Unión.

La deducción de las inversiones se sujetará, entre -- otras, a las siguientes reglas:

1. Las reparaciones así como las adaptaciones se considerarán inversiones que impliquen adiciones o mejoras al - activo fijo, sin que queden incluidas en esta clasificac--

ción los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación.

Para este efecto se entiende por reparaciones y adaptaciones que implican adiciones o mejoras al activo fijo, las que aumenten su rendimiento, su vida útil o su productividad, en el primer caso, y en el segundo, aquellas que permitan darle al activo de que se trate un uso diferente al que originalmente se le venfa dando, un aumento a su vida útil o una mejor utilización.

2. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles cuando sea solo una persona que lo necesite estrictamente para el desempeño de sus funciones y siempre que ésta le preste al contribuyente sus servicios personales de manera subordinada, es decir, que sea su trabajador.

En el caso de automóviles la deducción se calculará considerando como monto máximo original de la inversión una cantidad equivalente a 10 veces el salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal, a la fecha de adquisición multiplicada por 365. Tratándose de motocicletas el monto original máximo de la inversión será la cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal a la fecha de adquisición multiplicado por 365.

3. Las inversiones en casa habitación, aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso para ser explotados comercialmente, sólo serán deducibles mediante autorización de la autoridad administradora correspondiente -- siempre que el contribuyente acredite que los bienes se utilizan por necesidades especiales de su operación. Para estos efectos, se podrá solicitar autorización para todas las inversiones a que se hace referencia.

Las inversiones en casas de recreo en ningún caso serán deducibles.

4. En caso de bienes adquiridos por fusión, los valores sujetos a deducciones no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad mercantil fusionada.

Los contribuyentes podrán deducir de la utilidad -- fiscal, o en su caso, incrementar la pérdida fiscal correspondiente a ejercicios fiscales, con la deducción adicional que se determina conforme al Artículo 51 Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta título VII.

Por lo que hace al Sistema Nuevo se establece con carácter opcional la deducción inmediata por la inversión de bienes nuevos de activo fijo para las Sociedades Mercantiles y personas físicas con actividades empresariales, ya -

que pueden deducir del monto de inversión la cantidad que resulte de aplicar únicamente los porcentajes máximos que para cada tipo de bien establece el Artículo 51 en el ejercicio en que se efectúe la inversión de los mismos, en -- que se inicie la utilización del bien o en el ejercicio siguiente.

Las características de esta deducción son:

- El ser opcional.
- El que el valor de adquisición actualizado se deduce en un solo ejercicio aplicando los porcentajes que establece este artículo (51), porcentajes que fluctúan entre el 36% y el 93%.
- Es para bienes nuevos de activo fijo y para bienes de activo fijo declarados, monumentos arqueológicos, artísticos o históricos en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y zonas Arqueológicas.  
Los bienes artísticos o históricos, siempre que dichos bienes se restauren o se conserven previo permiso y - bajo la dirección del Instituto Nacional de Antropología e Historia.

En el Sistema Nuevo los contribuyentes que ejerzan la opción que establece el Artículo 51 de la Ley para efectos de pagos provisionales podrán ajustar el monto origi-

nal de inversión multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el -- mes en que se adquirió el bien y hasta el primer mes en -- que se inicie su deducción, cuando se opte por hacerlo -- desde ese momento el producto de esta operación se considerará como el monto original de la inversión al cual se le aplica el por ciento del Artículo 51 por cada tipo de bien.

Para determinar el resultado fiscal si se opta por ha-- cer la deducción únicamente para estos efectos, se multiplicará el monto original de la inversión por el factor -- de actualización correspondiente al período comprendido -- desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período que transcurra desde que se efectuó la inversión hasta el cierre del ejercicio. El producto que resulte de esta operación, se considerará el monto original de inversión al cual se le aplica el -- por ciento del Artículo 51 por cada tipo de bien.

Cuando el bien se enajene, se pierda o deje de ser -- útil podrá efectuarse una deducción además de la prevista en el Artículo 51 de la Ley, deducción que resultará de -- aplicar al monto original de la inversión actualizado un porcentaje establecido en el Artículo 51-A que se obtiene de la combinación de los años transcurridos y la tasa de depreciación aplicada.

El monto original de la inversión se actualizará, cuando el bien se enajene, se pierda o deje de ser útil, multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en que se haya efectuado la deducción inmediata.

Quando sea impar el número de meses del periodo a que estos se refieren, se considerará como último mes de la -- primera mitad, el mes inmediato anterior al que corresponde la mitad del periodo.

La diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la Ley cuando el monto de estas es mayor que los ingresos constituye la pérdida fiscal.

Por regla general, las pérdidas fiscales sólo pueden disminuirse de las utilidades del mismo sistema en que se generaron.

Durante el periodo de transición 1987-1990, se elimina la posibilidad de disminuir la pérdida fiscal de un ejercicio de la utilidad del ejercicio inmediato anterior.

En el Sistema Nuevo las pérdidas obtenidas en 1988, actualizadas, serán disminuidas de las utilidades de los cin

co ejercicios siguientes:

Para actualizar el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio se multiplica dicho monto por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que se obtuvo la pérdida, hasta el último mes del mismo ejercicio.

La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor correspondiente al período comprendido desde el mes de cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se aplicará.

Las pérdidas fiscales ajustadas hasta el 31 de Diciembre de 1986 cuando se opte por su reexpresión se podrán deducir en este sistema.

Las pérdidas reexpresadas pueden actualizarse para efectos de su deducción en este sistema.

La reexpresión de la pérdida se lleva a cabo calculando la deducción adicional del Artículo 51 Bis con la in--

formación del ejercicio en que se sufrió la pérdida. De esta manera la pérdida estará reexpresada al incorporar - el efecto positivo o negativo de la deducción adicional.

Los contribuyentes que hayan efectuado la deducción - adicional del Artículo 51 vigente en el ejercicio en que se tuvo la pérdida considerarán ésta como reexpresada.

En el Sistema Tradicional las pérdidas fiscales ajustadas pueden disminuirse de la utilidad fiscal ajustada - de los ejercicios siguientes sin exceder del que termine el 31 de Diciembre de 1990.

Las pérdidas fiscales ajustadas, generadas antes del 1° de Enero de 1987, pueden disminuirse sin que se reex--presen en este sistema.

Las pérdidas sufridas hasta el 31 de Diciembre de 1986 pueden disminuirse de la utilidad del ejercicio anterior.

En cuanto al panorama del cálculo del Impuesto sobre la Renta para las Sociedades Mercantiles es necesario señalar que durante el año de 1988 las sociedades mercantiles efectuaron pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 7 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

El cálculo de los pagos provisionales se encuentra regulado por las disposiciones de los Artículos 12, 12-A, -12-B, 12 Bis, 12-A Bis, 805 y 806. También en su caso, - se aplica al respecto la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal, que - anualmente se publico en el Diario Oficial de la Federación.

Las declaraciones provisionales se presentarán aun - cuando no se determine cantidad a pagar, excepto cuando se hubiese presentado aviso de suspensión de actividades en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y cuando en ejercicios de iniciación de operaciones no se perciban los ingresos por concepto de dividendos o utilidades pagados por otras sociedades mercantiles.

#### PROCEDIMIENTO PARA EL CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES EN EL SISTEMA NUEVO.

Para efectuar el cálculo del impuesto las sociedades mercantiles deben conocer los datos siguientes:

1. El coeficiente de utilidad.

a) El coeficiente de utilidad del último ejercicio de 12 meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración se calculará sumando a la utilidad fis-

cal, o restando a la pérdida fiscal, según sea el caso, el importe de los dividendos distribuidos y el de la deducción inmediata de inversiones en bienes. A la cantidad así obtenida se le restarán los ingresos por dividendos percibidos en el mismo período.

b) Cuando en el último ejercicio no resulte coeficiente conforme al procedimiento indicado en el párrafo anterior se tomará el del último ejercicio de doce meses en que se tenga dicho coeficiente sin exceder de cinco ejercicios anteriores a aquél por el que efectúen los pagos provisionales.

El resultado anterior se dividirá entre la cantidad que resulte de restar de los ingresos acumulables del mismo ejercicio los ingresos por dividendos percibidos en el ejercicio mencionado.

## 2. Utilidad fiscal para el pago provisional.

a) Del total de ingresos acumulables percibidos desde la fecha de inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago se restarán los ingresos por dividendos o utilidades obtenidos en el mismo período, el resultado se multiplicará por el coeficiente de utilidad que el contribuyente haya obtenido conforme al punto anterior (1).

b) A los ingresos por dividendos o utilidades obtenidos desde la fecha de inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago se restarán las utilidades o dividendos que se hubiesen pagado en el mismo período.

c) La diferencia obtenida de acuerdo al párrafo anterior se sumará al resultado obtenido en los términos del párrafo a) o se le restará en caso de que los dividendos pagados sean mayores a los obtenidos.

d) Si se optó por la deducción inmediata de inversiones, el importe que corresponda se restará del resultado obtenido en el punto c).

e) A la utilidad fiscal determinada se le restará en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores -- pendiente de aplicar contra utilidades fiscales, y a la diferencia se le aplicará el 35% tomando el resultado obtenido el 40% para 1988.

### 3. Ingresos acumulables del período.

Las sociedades mercantiles residentes en el país -- deberán acumular el total de ingresos percibidos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier

Otro tipo, sin considerar los percibidos de sus establecimientos en el extranjero.

Debido a que a partir de 1987 la ganancia inflacionaria es parte de los ingresos acumulables para el Sistema Nuevo consecuentemente deben considerarse ingresos acumulables entre otros:

- Los propios de la actividad.
- Los intereses acumulables.

Por intereses deben entenderse y considerarse independientemente del nombre con el que se le designe, los rendimientos de crédito de cualquier clase, entre otro, los siguientes: Los rendimientos de la deuda pública, de los bonos y obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reparto; el monto de las comisiones derivadas de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, a excepción de las que 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 por la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que expida la Secretaría de Hacienda.

En contratos de arrendamiento financiero se consi  
dera interés, la diferencia entre el total de pagos que de  
ban realizarse y el monto original de la inversión.

Asimismo cuando las operaciones señaladas se ajus  
ten mediante la aplicación de índices o factores, dicho --  
ajuste formará parte del interés devengado por dichos con-  
ceptos.

El tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la -  
Renta establece para los intereses, será aplicable a la ga  
nancia o pérdida cambiaria devengada que resulte por la -  
fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo la corres-  
pondiente al principal y al interés mismo.

4. Intereses, utilidad cambiaria y ganancia inflaciona  
ria.

Para determinar para efectos de pagos provisionales  
el monto de ingresos acumulables por estos conceptos se es  
tablecen mecanismos con base en la aplicación de factores  
de acumulación obtenidos con datos del último ejercicio de  
doce meses, así tenemos:

a) Factor de acumulación de intereses y utilidad --  
cambiaria. Este factor se calculará dividiendo el total -

de intereses y utilidad cambiaria acumulables en el último ejercicio de doce meses entre el total de interés y utilidad cambiaria devengados en el mismo ejercicio.

La parte acumulable de los ingresos por intereses y utilidad cambiaria obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponda el pago provisional se obtendrá multiplicando el importe de ingresos devengados por dichos conceptos por el factor de acumulación correspondiente.

b) Factor de acumulación de la ganancia inflacionaria. El factor se calcula dividiendo la ganancia inflacionaria acumulada del último ejercicio por el que se presentó o debió presentarse declaración entre los ingresos acumulables correspondientes a la actividad preponderante del contribuyente del mismo ejercicio.

La ganancia inflacionaria acumulable del periodo comprendido entre el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago provisional se obtendrá multiplicando por el factor los ingresos acumulables del mismo periodo, obtenidos en la actividad preponderante.

5. Ingresos que no se consideran para efectos de los pagos provisionales.

a) No serán acumulables para el cálculo de pagos provisionales los ingresos atribuibles a sus establecimientos ubicados en el extranjero cuando dichos ingresos es tén sujetos al pago del Impuesto sobre la Renta en el país en donde se ubiquen los establecimientos.

b) No se incluyen como ingresos ni se restan para el cálculo de los pagos provisionales los dividendos o utilidades distribuidos en acciones de la misma sociedad o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de su capital.

Ahora bien con el propósito de que los pagos provisionales mantengan relación con el impuesto del ejercicio, a partir de 1988 en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio y en el último mes del mismo se harán ajustes a los pagos provisionales.

Para calcular los ajustes se obtendrá la utilidad fiscal de cada período considerando para estos efectos la totalidad de ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día de la primera mitad del mismo, para el primer período y hasta el último día del penúltimo mes del ejercicio para el segundo período.

A los ingresos obtenidos se les restarán las deducciones autorizadas que correspondan a cada período y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar.

En la deducción de inversiones se restará la parte proporcional que corresponda al período de ajuste aplicando al monto de la deducción el factor de actualización que corresponde al período comprendido entre la fecha de adquisición y hasta el último mes de la primera mitad de los períodos a que se refiere el ajuste.

El monto del ajuste se calculará con la tasa del 35% que corresponde al Título II, aplicando al resultado la regla de proporcionalidad que opera en el período de transición (40%). Al impuesto así determinado se le restarán los pagos provisionales efectuados y en el segundo ajuste se podrá restar además la diferencia del impuesto pagado en el primer ajuste.

La diferencia a cargo que resulten de los ajustes se pagarán en los meses en que se realicen y no serán acreditables contra pagos provisionales.

Si en el primer ajuste resulta diferencia a favor se podrá compensar contra los pagos provisionales siguientes

del mismo ejercicio o bien contra el segundo ajuste siempre que se cumple con los requisitos que señale el reglamento.

PROCEDIMIENTO PARA EL CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES EN  
EL SISTEMA TRADICIONAL.

Para efectuar el cálculo del impuesto las sociedades -- mercantiles deben conocer los siguientes datos:

1. El coeficiente de utilidad.

a) Para calcular el coeficiente de utilidad del último ejercicio de doce meses, por el que se hubiera o debió presentar declaración. A la utilidad fiscal se le restará la deducción adicional establecida en el Artículo 51 Bis y los ingresos por dividendos o utilidades percibidos durante el mismo período.

Cuando en el último ejercicio no resulte coeficiente de utilidad conforme al procedimiento del párrafo anterior, se tomará el del último ejercicio de doce meses en que se tenga dicho coeficiente sin exceder de cinco ejercicios anteriores a aquél por el que se efectúen los pagos provisionales.

b) El resultado que se obtenga conforme al párrafo ante

rior se dividirá entre la cantidad que resulte de restar - al total de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio los dividendos o utilidades percibidos en dicho ejercicio.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de doce meses.

2. Determinación de utilidad fiscal para el pago provisio  
nal.

La utilidad fiscal para el pago provisional se obtiene de restar al total de los ingresos obtenidos entre el inicio del ejercicio y el último día del mes al que correspon  
da el pago, los ingresos por dividendos obtenidos durante el mismo período, a la diferencia, se le aplica el coeficiente de utilidad resultante del punto 1.

Al resultado determinado en los términos del párrafo anterior se le sumará la diferencia que se obtenga de restar a los ingresos por dividendos obtenidos entre la fecha del inicio del ejercicio y el último día del mes al que co  
rresponda el pago, los dividendos o utilidades que se hubieran pagado en el mismo período, salvo los siguientes - conceptos:

Los prestamos a los socios o accionistas.

Las comisiones de ingresos o las compras no realizadas indebidamente registradas.

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

Cuando los dividendos pagados sean mayores a los percibidos la diferencia se restará.

### 3. 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.

Es necesario decir que para calcular los pagos provisionales no se considerarán los ingresos atribuibles a los establecimientos ubicados en el extranjero o cuando dichos ingresos se encuentren afectos al pago del Impuesto sobre la Renta en el país en que se hubiquen los establecimientos.

A) Ingresos propios de la actividad.

A los ingresos totales (brutos) propios de la actividad empresarial de que se trate, obtenidos en el período, se les resta el importe de las devoluciones, descuentos y bonificaciones con lo que se obtiene el ingreso neto.

B) Intereses acumulables.

Para efectos de los pagos provisionales en este sistema se acumularán los intereses devengados a favor.

C) Otros ingresos.

Además, entre otros, se acumularán los ingresos obtenidos en el período por:

- Dividendos o utilidades percibidos en efectivo o en bienes.
- Utilidad en venta de bienes de activo fijo y terrenos.
- Recuperación de un crédito deducido por incobrable.
- La ganancia cambiaria devengada.

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

hubiere sido pagado en el período.

#### 4. Importe del pago provisional.

De la utilidad fiscal determinada conforme a lo ya señalado, se restará la pérdida fiscal ajustada de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra utilidades fiscales ajustadas, a la diferencia se le aplicará el 42% y el resultado será el impuesto del período, al cual se le podrá acreditar la cantidad pagada en meses anteriores.

Al Impuesto del mes se le aplicará la proporción que corresponda a este sistema (60%) y así se obtiene la cantidad de impuesto a pagar por concepto de pago provisional en este sistema.

Con el propósito de que los pagos provisionales mantengan relación con el pago del impuesto del ejercicio en el Sistema Tradicional se harán ajustes en dos períodos que coinciden con los del Sistema Nuevo.

A continuación veremos un ejemplo de pago provisional en base nueva para 1988, ajuste a los pagos provisionales para 1988 y el pago provisional para 1989.

a) CASO PRACTICO

## LA PRACTICA, S. A.

EJERCICIO FISCAL DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE/1988

PROCEDE A DETERMINAR EL 2º. PAGO PROVISIONAL DEL EJERCICIO  
CORRESPONDIENTE AL TITULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA.

D A T O S  
(CIFRAS EN MILLONES DE PESOS)

1. TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES (ARTS. 15 AL 21 INCLUSIVE OBTENI DOS DESDE EL 1º DE ENERO HASTA EL - 29 DE FEBRERO DE 1988).	300
* INGRESOS PROPIOS DE LA ACTIVIDAD	235
* DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBI- DOS EN EFECTIVO O EN BIENES	15
* INGRESOS ATRIBUIBLES A LOS ESTA- BLECIMIENTOS UBICADOS EN EL EX- TRANJERO (CUANDO NO ESTEN SUJETOS AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA <u>RENTA EN EL PAIS EXTRANJERO</u> )	15
* RECUPERACION DE CREDITOS INCOBRA BLES	20
* UTILIDAD EN VENTA DE ACTIVO FIJO Y TERRENOS	10
* INTERESES ACUMULABLES (INCLUYE - LA GANANCIA INFLACIONARIA Y LA UTILIDAD CAMBIARIA)	5
* OTROS INGRESOS	0
S U M A:	<u>300</u>

## 2. DISMINUCIONES DEL PERIODO

- DEDUCCION INMEDIATA DE INVERSIONES (ART. 51)	5
- DIVIDENDOS PAGADOS DEL PERIODO (ART. 12 FRACCION II - B)	5

3. PERDIDAS -- PENDIENTES DE DISMINUIR  
DE EJERCICIOS ANTERIORES  
(ART. 12 FRACCION II - C)

0

4. CALCULO DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD

- UTILIDAD FISCAL	200
MAS:	
DEDUCCION INMEDIATA DE INVERSIONES	70
DEDUCCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDOS	<u>50</u>
S U M A:	320
MENOS:	
INGRESOS POR DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS	<u>80</u>
R E S U L T A D O    A	<u>240</u>
	- - - - -
- INGRESOS ACUMULABLES	1 800
MENOS:	
DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS	80
R E S U L T A D O    B	1 720

## - CALCULO

$$\frac{A}{B} = \frac{240}{1,720} = 0.1395 = 0,14$$

5. IMPORTE DEL PAGO PROVISIONAL DEL MES  
DE ENERO

TITULO II 2  
TITULO VII 4 6

DESARROLLO DEL CASO PRACTICO

A. SE SUMAN LOS SIGUIENTES CONCEPTOS:

- INGRESOS PROPIOS DE LA ACTIVIDAD	\$ 235
- DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS EN EFECTIVO O EN BIENES	15
- INGRESOS ATRIBUIBLES A LOS ESTABLECIMIENTOS UBICADOS EN EL EXTRANJERO (CUANDO NO ESTEN SUJETOS AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE <u>LA RENTA EN EL PAIS EXTRANJERO</u> )	15
- RECUPERACION DE CREDITOS INCOBRABLES	20
- UTILIDAD EN VENTA DE ACTIVO FIJO Y TERRENOS	10
- INTERESES ACUMULABLES	5
- OTROS INGRESOS	<u>0</u>
S U M A :	\$ 300

B. SE RESTAN DE LA CANTIDAD ANTERIOR:

INGRESOS POR DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS EN EFECTIVO O EN BIENES	<u>15</u>
---	-----------

C. LA DIFERENCIA SE MULTIPLICARA POR: 285

EL COEFICIENTE DE UTILIDAD	<u>.14</u>
----------------------------	------------

R E S U L T A D O: 39.9

D. SE SUMA AL RESULTADO ANTERIOR LA DIFERENCIA DE:

INGRESOS POR DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS	15	
MENOS:		
DIVIDENDOS O UTILIDADES PAGADOS	<u>5</u>	<u>10.</u>
RESULTADO:		49.9

E. SE RESTA AL RESULTADO ANTERIOR

LA DEDUCCION INMEDIATA DE INVERSIONES DEL PERIODO		5
LAS PERDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES PENDIENTES DE APLICAR EN SU CASO:		<u>0</u>
UTILIDAD FISCAL PARA EL PAGO PROVISIONAL		44.9

F. SE APLICA LA TASA DE IMPUESTO A LA UTILIDAD FISCAL:

35% x 40% = 14%	44.9
(ART. 10)	<u>x .14</u>
IMPUESTO DEL PERIODO	6.28

G. SE RESTA (ACREDITA) AL RESULTADO ANTERIOR EL PAGO PROVISIONAL DE ENERO

IMPORTE DEL 2o. PAGO PROVISIONAL DEL TITULO II	<u>2.00</u>
	4.28

DE ACUERDO CON LO ANTERIOR, EL PROCEDIMIENTO DE CALCULO EN BASE EN 1988 SE DESARROLLA DE LA SIGUIENTE MANERA:

- A) Sumar los ingresos acumulables de los periodos de los ajustes.

(En el ejemplo a desarrollar serán los percibidos del 1o. de Enero al 30 de Junio y del 1o. de Enero al 30 de Noviembre de 1988).

- B) Restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas correspondientes al periodo del ajuste anteriormente descritas, como son entre otras la parte proporsional de la deducción de inversiones que correspondan al periodo, cuyo monto se ha actualizado previamente como se señalo anteriormente.

En el presente ejemplo se contempla el supuesto de la adquisición de activos fijos (inversiones), por el que se opta por la deducción inmediata a partir de los pagos provisionales.

- C) Determinación del monto del pago de ajuste.

Al resultado determinado conforme a los términos del inciso B, se le aplica la tasa de impuesto establecida en el Artículo 10 de la Ley. Así como la proporción aplicable al sistema nuevo a que se refiere el Artículo 801.

D) Determinación de la diferencia a favor.

Los pagos provisionales efectuados con anterioridad se restaran al monto de cada ajuste en el impuesto; una vez determinado el impuesto correspondiente al periodo del primer ajuste, se le disminuirán los pagos provisionales efectuados con anterioridad (de Enero a Junio), resultando saldo a favor.

E) Diferencias a favor determinadas en el primer ajuste - acreditable.

La diferencia que resulta a favor del contribuyente en el primer ajuste, se podra compensar contra los pagos provisionales del mismo ejercicio que se efectuen posteriormente, o en su caso, contra el monto del segundo ajuste. En el caso práctico se demuestra pagos provisionales efectuados de Enero a Junio de 1988, resultando un saldo a favor que se podrá compensar contra el pago provisional correspondiente al mes de Julio, y en su caso con los pagos provisionales posteriores a esa última fecha.

## LA PRACTICA, S. A.

EJERCICIO FISCAL DEL 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE --  
1988.

PROCEDA A DETERMINAR EL MONTO DEL PRIMER AJUSTE DEL IMPUES  
TO CORRESPONDIENTE A LOS PAGOS PROVISIONALES, CON DIFEREN-  
CIA A FAVOR.

DATOS:

(CIFRAS EN MILLONES DE PESOS)

1. TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES

(ARTS. 15 AL 21 INCLUSIVE OBTENIDOS  
DESDE EL 1o. DE ENERO HASTA EL 30  
DE JUNIO DE 1988).

- INGRESOS PROPIOS DE LA ACTIVIDAD	870
- DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBI- DOS EN EFECTIVO O EN BIENES	30
- INGRESOS ATRIBUIBLES A LOS ESTA- BLECIMIENTOS UBUCADOS EN EL EX- TRANJERO (CUANDO NO ESTEN SUJE-- TOS AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE -- <u>LA RENTA EN EL PAIS EXTRANJERO</u> )	50
- RECUPERACION DE CREDITOS INCOBRA BLES	30
- UTILIDAD EN VENTA DE ACTIVO FIJO Y TERRENOS	20

- INTERESES (INCLUYE UTILIDAD CAMBIARIA) Y GANANCIA INFLACIONARIA ACUMULABLES	40
- OTROS INGRESOS	<u>10</u>
S U M A:	<u><u>1,050</u></u>

## 2. DISMINUCIONES DEL PERIODO DE AJUSTE

- DEDUCCIONES AUTORIZADAS (ART. 22 FRACCIONES I, II, III, IV, IX y X).	
° DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES	40
° ADQUISICIONES DE MERCANCIAS	600
° GASTOS DIVERSOS (INCLUYEN CARGOS POR LA APLICACION DE RESERVAS DEDUCIBLES)	200
° INVERSIONES (ART. 12-A, FRACCION III INCISO a) DE LA LEY)	
° NORMALES	33
(PARTE PROPORCIONAL CORRESPONDIENTE DESPUES DE APLICAR AL MONTO DE LA DEDUCCION EL FACTOR DE ACTUALIZACION RESPECTIVO)	
° DEDUCCION INMEDIATA (OPCION ART. 51 LEY)	7 40
° DIVIDENDOS PAGADOS DEL PERIODO	10
° INTERESES Y PERDIDA INFLACIONARIA	20
- PERDIDA FISCAL DE EJERCICIO ANTERIORES	<u>10</u>
S U M A:	<u><u>920</u></u>

3. CALCULO DEL AJUSTE DE PAGOS PROVISIONALES

TASA ESTABLECIDA (ART. 10) POR EL RESULTA  
DO OBTENIDO (1 - 2).

4. PROPORCION DE IMPUESTO QUE CORRESPONDE AL  
TITULO II BASE NUEVA

PARA 1988 ES EL 40% DEL 35% : 14%

5. IMPORTE DE LOS PAGOS PROVISIONALES EFECTUA  
DOS

	<u>TITULO II</u>
ENERO	2
FEBRERO	2.88
MARZO	3.35
ABRIL	5.65
MAYO	3.92
JUNIO	<u>5.04</u>
T O T A L:	<u><u>22.84</u></u>

## LA PRACTICA, S. A.

EJERCICIO FISCAL DEL 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE -  
1988.

PROCEDA A DETERMINAR EL 2o. AJUSTE DEL IMPUESTO POR CONCEPTO DE PAGOS PROVISIONALES, CON DIFERENCIAS A CARGO:

D A T O S:

(CIFRAS EN MILLONES DE PESOS)

1. TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES

(ARTS. 15 AL 21), LOS OBTENIDOS DESDE EL 1o. DE ENERO HASTA EL 30 DE NOVIEMBRE DE 1988:

- INGRESOS PROPIOS DE LA ACTIVIDAD	1,650
- DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS EN EFECTIVO O EN BIENES	30
- INGRESOS ATRIBUIBLES A LOS ESTABLECIMIENTOS UBICADOS EN EL EXTRANJERO (CUANDO NO ESTEN SUJETOS AL PAGO DEL <u>IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL PAIS EXTRANJERO</u> )	100
- RECUPERACION DE CREDITOS INCOBRABLES	30
- UTILIDAD EN VENTA DE ACTIVO FIJO Y - TERRENOS	50
- INTERESES (INCOUYE UTILIDAD CAMBIARIA) Y GANANCIA INFLACIONARIA ACUMULABLES	70
- OTROS INGRESOS	20

S U M A : 1,950

2. DISMINUCIONES DEL PERIODO DE AJUSTE

- DEDUCCIONES AUTORIZADAS (ART. 22, FRACCIONES I, II, III, IV, IX y X)		
- DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFI- CACIONES		85
- ADQUISICION DE MERCANCIAS		900
- GASTOS DIVERSOS (INCLUYEN CARGOS POR LA APLICACION DE RESERVAS DEDUCIBLES)		292
- INVERSIONES (ART. 12-A, FRACCION III, INCISO a) DE LA LEY)		
NORMALES	63	
(PARTE PROPORCIONAL CORRESPONDIENTE DESPUES DE APLICAR AL MONTO DE LA DEDUCCION EL FACTOR DE ACTUALIZA-- CION RESPECTIVO)		
DEDUCCION INMEDIATA	<u>10</u>	72
(OPCION ART. 51 LEY)		
- DIVIDENDOS PAGADOS DEL PERIODO		10
- INTERESES Y PERDIDA INFLACIONARIA		50
- PERDIDA FISCAL DE EJERCICIOS ANTE-- RIORES		<u>10</u>
S U M A :		<u><u>1,420</u></u>

3. CALCULO DEL AJUSTE DE PAGOS PROVISIONALES

TASA ESTABLECIDA (ART. 10) POR EL RESULTA  
DO OBTENIDO (1 - 2)

4. PROPORCION DE IMPUESTO QUE CORRESPONDE AL TITULO  
II BASE NUEVA

PARA 1988 ES EL 40% DEL 35% : 14%

5. IMPORTE DE LOS PAGOS PROVISIONALES EFEC TUADOS: ENERO A JUNIO	22.84
6. IMPORTE DE PAGOS PROVISIONALES EFECUTA- DOS:	
JULIO	2.24
AGOSTO	2.24
SEPTIEMBRE	3.36
OCTUBRE	6.72
NOVIEMBRE	5.60
TOTAL	<u>43.00</u>

DURANTE EL DESARROLLO DEL CASO PRACTICO, QUE HABRA DE MANEJARSE POSTERIORMENTE, CONVIENE TENER PRESENTE LO SIGUIENTE:

### PAGO PROVISIONAL PARA 1989

Aquí se desarrollará el cálculo correspondiente al qun pago provisional de una empresa, Sociedad Anónima, con - ejercicio regular que comprende año de calendario.

Asimismo, se debe tener en cuenta que en el supuesto - de que se trata y dado que el ejercicio de la empresa coincide con el año de calendario, para el primero y segundo pagos provisionales, el coeficiente de utilidad puede ser diferente al que se considere respecto del tercero y subse--cuente pagos, en virtud de que por esos meses, todavía no - estaba obligada a presentar la declaración del ejercicio inmediato anterior y consecuentemente ello lo llevaría a re--montarse al ejercicio de 1987, por el que presento o debió presentar su declaración a más tardar en Marzo de 1988.

Deben conocerse los siguientes datos básicos:

1. INGRESOS ACUMULABLES DEL PERIODO
2. COEFICIENTE DE UTILIDAD
3. UTILIDAD FISCAL
4. MONTO DE LAS PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE AMORTIZAR DE EJERCICIOS ANTERIORES

**5. IMPUESTO ACREDITABLE**

- PAGOS PROVISIONALES EFECTUADOS
- SALDO A FAVOR QUE RESULTE EN LOS AJUSTES A LOS PAGOS PROVISIONALES
- IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS

1. INGRESOS ACUMULABLES DEL PERIODO

- INGRESOS PROPIOS DE LA ACTIVIDAD

Al efecto, se tomarán en cuenta aquellos que deriven de la explotación del giro o giros a que este dedicada la empresa, de conformidad con lo que establezca, en su caso, el Acta Constitutiva en su objeto social.

- 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 conforme a las modificaciones que en 1988 se hicieron al Artículo 12-A, no se tomaran en cuenta para efectos del pago provisional tales ingresos, cuando esten sujetos al pago del impuesto en el país en donde se ubiquen tales establecimientos.

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.

- GANANCIAS POR VENTA DE ACTIVO FIJO, TERRENOS Y OTROS

De conformidad con la Fracción V del Artículo 17 de la Ley, deberán considerarse como ingreso estos conceptos, así como la ganancia obtenida en la venta de títulos valor en general, acciones y la ganancia realizada que deriven de fusión, liquidación o reducción de capital de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista.

- OTROS CONCEPTOS ACUMULABLES

Se incluirán todos aquellos conceptos que no han -- quedado contemplados anteriormente, y que se hubieran percibido ya sea en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o en cualquiera otra forma; quedan incluidos dentro de estos los intereses a favor y la ganancia cambiaria devengados desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponda el pago, sin aplicarles el ajuste a que se refiere el Artículo 7-B de la Ley, básicamente el componente inflacionario.

## 2. COEFICIENTE DE UTILIDAD

Este concepto debera estar referido al último ejercicio de 12 meses, por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración, para lo cual el contribuyente deberán conocer los siguientes rubros de dicho ejercicio:

- a) UTILIDAD O PERDIDA FISCAL
- b) TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES
- c) GANANCIA INFLACIONARIA
- d) MONTO DE LA DEDUCCION INMEDIATA DE INVERSIONES, EN SU CASO
- e) DIVIDENDOS O UTILIDADES PAGADOS
- f) DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS
- g) SALDOS PROMEDIO ANUAL DE LOS CREDITOS (OPCIONAL)

### - FORMA DE DETERMINARLO

Al respecto la Ley de la materia en su Artículo 12 - Fracción I establece el procedimiento para determinar dicho coeficiente de utilidad. Haciendo hincapié que dicho procedimiento será aplicable para determinar el coeficiente de utilidad respecto a los pagos provisionales que se efectúen a partir de 1990.

$$C. U. = \frac{\text{UTILIDAD FISCAL}}{\text{TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES - GANANCIA INFLACIONARIA}}$$

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

## EJEMPLO:

DATOS EN MILES DE PESOS

UTILIDAD FISCAL	\$ 500
INGRESOS ACUMULABLES	3,500
GANANCIA INFLACIONARIA (G.I.)	400

$$C.U. = \frac{500}{3'500 - 400} \quad C.U. = 0.1612$$

También se establece un procedimiento opcional para de terminar el multicitado coeficiente de utilidad, adicionando a los ingresos entre los cuales se divide la utilidad - fiscal, el componente inflacionario de los créditos, de don de se tiene:

$$C.U. = \frac{UTILIDAD FISCAL}{(TOTAL DE ING.ACUM. - G.I.) + (SALDO PROMEDIO ANUAL DE CRED. X FACTOR - DE AJUSTE)}$$

El factor de ajuste sera el que determine para ese año el Congreso de la Unión.

El saldo promedio anual de los créditos sera el cocien te que resulte de dividir la suma de los saldos promedios - mensuales del ejercicio entre doce.

## EJEMPLO:

## DATOS EN MILES DE PESOS

UTILIDAD FISCAL	\$ 500
INGRESOS ACUMULABLES	3'500
GANANCIA INFLACIONARIA	400
SALDO PROMEDIO ANUAL DE CREDITOS (2400 ÷ 12 = 200)	200
FACTOR (considerado solo para efectos del ejemplo)	.26

$$\text{C.U.} = \frac{500}{(3'500 - 400) + (200 \times .26)}$$

$$\text{C.U.} = \frac{500}{3'100 + 52} = \frac{500}{3'152}$$

$$\text{C.U.} = 0.1586$$

Es importante reiterar que durante el presente año de 1989 el cálculo del coeficiente de utilidad no se hará conforme al procedimiento antes descrito, sino aplicando el procedimiento establecido en el Artículo Noveno Fracción I de las disposiciones de vigencia anual, de donde se desprende:

$$\text{C.U.} = \frac{\text{U.T.FISCAL} + \left( \begin{array}{l} \text{DEDUCCION} \\ \text{INMEDIATA} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{l} \text{DIVIDENDOS} \\ \text{PAGADOS} \end{array} \right) - \left( \begin{array}{l} \text{DIVIDENDOS} \\ \text{PERCIBIDOS} \end{array} \right)}{\text{TOTAL INGRESOS ACUMULABLES} - \left( \begin{array}{l} \text{DIVIDEN} \\ \text{DOS PER} \\ \text{CIBIDOS} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{l} \text{GANANCIA IN} \\ \text{FLACIONARIA} \end{array} \right)}$$

EJEMPLO:DATOS DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR:

UTILIDAD FISCAL	\$ 500
DEDUCCION INMEDIATA	120
DIVIDENDOS PAGADOS	50
DIVIDENDOS PERCIBIDOS	30
INGRESOS ACUMULABLES	4'480
GANANCIA INFLACIONARIA	60

SUSTITUYENDO LA FORMULA SE TIENE:

$$C.U. = \frac{500 + (120 + 50) - 30}{4'480 - (30 + 60)}$$

$$C.U. = \frac{640}{4'390}$$

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

También se establece una opción para el cálculo del -  
coeficiente de utilidad, de donde se tiene:

$$C.U. = \frac{U.F. + (DED. INM. + DIV.PAG.) - DIVIDENDOS}{TOTAL (DIV. GANAN.) - PERCIBIDOS} + \frac{ING. ACUM. - (PERC. + INFLAC.) + ANUAL DE CRED. + ANUAL DE AJUS. ANUAL}{SDO.PROM. + DE AJUS. ANUAL}$$

EJEMPLO:

Tomando como base los datos del ejemplo anterior y -

con el saldo promedio anual de los créditos de \$ 200 y considerando que el factor de ajuste para el presente año fue de 0.22, se tiene:

$$\text{C. U.} = \frac{640}{4'390 + (200 \times 0.22)}$$

$$\text{C. U.} = \frac{640}{4'390 + 44} = \frac{640}{4'434}$$

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

### 3. UTILIDAD FISCAL

Una vez calculado el coeficiente de utilidad para 1989, que como ya se indico se determinará conforme a los preceptuado en el Artículo noveno Fracc. I de disposiciones de vigencia anual, se procedera a determinar la utilidad fiscal - base del pago provisional conforme al Art. 12 Fracción II, - multiplicando los ingresos acumulables del período al que co rresponda el pago, por el coeficiente de utilidad:

$$\begin{array}{r} \text{INGRESOS ACUMULABLES} \\ \times \text{ COEFICIENTE DE UTILIDAD} \\ \hline = \text{UTILIDAD FISCAL} \end{array}$$

### 4. MONTO DE LAS PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE AMORTIZAR DE EJERCICIOS ANTERIORES

Deberá identificarse dentro de la contabilidad del contribuyente, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores, ya que juegan en su momento un papel predominante para saber si debe o no efectuarse el pago provisional. Dichas pérdidas podrán deducirse en su caso, contra la utilidad fiscal determinada conforme al punto 3 antes descrito.

## 5. 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 período, desde el inicio del ejercicio hasta el pago efectuado del mes anterior al que corresponde el cálculo del pago provisional.

### - AJUSTES DEL IMPUESTO CONTRA LOS PAGOS PROVISIONALES

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 del Impuesto sobre la Renta, podrá - efectuarse el acreditamiento de una cantidad equivalente al efectivamente pagado en el impuesto al activo de las empresas.

## ESQUEMA DEL CALCULO

De acuerdo con lo antes expuesto, el cálculo de los pagos provisionales para el ejercicio fiscal de 1989 puede esquematizarse de la siguiente manera:

### A. CONSIDERAR LOS INGRESOS DEL PERIODO

En primer término deben considerarse los ingresos del periodo desde el inicio del ejercicio, hasta el último día del mes al que corresponde el pago.

Los ingresos acumulables del periodo en el ejemplo a desarrollar serán por el periodo del 1o. de Enero al 31 de Mayo de 1989.

### B. DETERMINAR EL COEFICIENTE DE UTILIDAD.

Dicho coeficiente 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 sumara (si se obtuvo utili-

dad) o se restara (si se obtuvo pérdida) el resultado de sumar a la deducción inmediata el monto de los dividendos pagados y restarle los dividendos cobrados.

El resultado anterior se dividira entre la cifra que arroje el restar de los ingresos acumulables, los dividendos cobrados y la ganancia inflacionaria (G.I.)

$$C.U. = \frac{UTILIDAD FISCAL + \left( \begin{array}{c} DEDUCCION \\ INMEDIATA \end{array} + \begin{array}{c} DIVIDENDOS \\ PAGADOS \end{array} \right) - \begin{array}{c} DIVIDENDOS \\ PERCIBIDOS \end{array}}{TOTAL INGRESOS ACUMULABLES - \left( \begin{array}{c} DIVIDENDOS \\ PERCIBIDOS \end{array} + \begin{array}{c} GANANCIA IN- \\ FLACIONARIA \end{array} \right)}$$

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

$$C. U. = \frac{PERDIDA FISCAL - \left( \begin{array}{c} DEDUCCION \\ INMEDIATA \end{array} + \begin{array}{c} DIVIDENDOS \\ PAGADOS \end{array} \right) - \begin{array}{c} DIVIDENDOS \\ PERCIBIDOS \end{array}}{TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES - \left( \begin{array}{c} DIVIDENDOS \\ PERCIBIDOS \end{array} + \begin{array}{c} GANANCIA \\ INFLACIONARIA \end{array} \right)}$$

Asimismo se preve 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:

$$C.U. = \frac{UTIL. FISC. + \begin{array}{c} DEDUC. \\ INM \end{array} + \begin{array}{c} DIVIDENDOS \\ PAGADOS \end{array} - \begin{array}{c} DIVIDENDOS \\ PERCIBIDOS \end{array}}{TOT. ING. ACUM. - \left( \begin{array}{c} DIV. \\ PERC. \end{array} + \begin{array}{c} GANAN. \\ INFL. \end{array} \right) + \begin{array}{c} SDO. PROMEDIO ANUAL \\ DE CRED. X FACTOR \\ DE AJUSTE \end{array}}$$

El factor de ajuste de los créditos que establece el Congreso de la Unión para el año de 1989 es de 0.22.

C. DETERMINAR LA UTILIDAD FISCAL.

La suma de los ingresos obtenidos en el período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponda el pago, se multiplicara por el coeficiente de utilidad.

$$\begin{array}{r} \text{X} \\ \text{=} \end{array} \frac{\text{INGRESOS ACUMULABLES DEL PERIODO}}{\text{COEFICIENTE DE UTILIDAD}} \\ \text{=} \text{UTILIDAD FISCAL}$$

D. DISMINUIR LAS PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE AMORTIZAR DE EJERCICIOS ANTERIORES.

A la utilidad fiscal determinada conforme al inciso C de este apartado, se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de amortizar teniendo presente que el derecho para disminuir las mismas es hasta de 5 años.

E. DETERMINAR EL IMPUESTO CAUSADO.

Para este efecto se multiplicara el resultado obtenido en el inciso D) por la tasa aplicable que para el ejercicio de 1989 equivale al 37%.

**F. IMPUESTO A PAGAR**

El impuesto que debe enterarse sera el que resulte de disminuir al impuesto causado que se determinó conforme al inciso E), los pagos provisionales efectuados con anterioridad; así como el importe del impuesto al activo de las empresas efectivamente pagado.

Con el presente ejemplo se esta determinando el pago provisional del quinto mes del ejercicio en el que -- aún no se ha efectuado el pago del primer ajuste, no se considera por lo tanto cantidad alguna que acreditar por este concepto correspondiente al saldo a favor que en su caso se hubiera obtenido.

## E) IMPUESTO DEL EJERCICIO

Las Sociedades Mercantiles calcularán el Impuesto sobre la renta determinando primeramente su resultado fiscal, el que se determinará al obtener la utilidad fiscal.

Para obtener la utilidad fiscal se disminuye de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por cada título.

Una vez obtenida la utilidad fiscal se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios.

Los resultados obtenidos en cada título se multiplicarán por la tasa correspondiente, es decir 35% en Sistema Nueva y 42% en Sistema Tradicional, tomándose la proporción que corresponda según el año de acuerdo con lo siguiente

	TITULO II	TITULO VII
1987	20%	80%
1988	40%	60%

Al resultado se restara el importe de los pagos provisionales.

El impuesto conjunto del ejercicio deberá ser pagado mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.

Para 1989 el cálculo del impuesto del ejercicio será únicamente en título II y se tomara el 100%.

**II. IMPUESTO****AL****VALOR****AGREGADO**

- A) CONCEPTO
- B) OBJETO DEL IMPUESTO
- C) SUJETOS DEL IMPUESTO
- D) CALCULO DEL IMPUESTO
- E) IMPUESTO DEL EJERCICIO

## II. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .

### A) CONCEPTO

El Impuesto al Valor Agregado, es un gravamen - que debe pagarse por el incremento de valor que se le aplica a los bienes en las diferentes etapas de comercialización, ya sea el productor, el mayorista o bien el distribuidor has ta llegar al consumidor final.

Por lo tanto, el Impuesto al Valor Agregado es un concepto que por definición es igual al Valor (precio) de to dos los bienes producidos en un país en un periodo dado, y - que se integra por los aumentos de Valor que se generan en - cada una de las etapas de producción o comercialización has ta el consumidor final, de ahí que se pretenda que la aplica ci ón del Impuesto al Valor Agregado no produzca efectos acu - mulativos, dando por resultado una carga igual en función - del precio de los artículos, independientemente del número - de etapas en las que se gaste su valor.

En México el Impuesto al Valor Agregado determina la obligación de pago mediante el sistema de impuesto contra impuesto. El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto a ni vel federal cuya base macroeconómica es igual al producto in

terno bruto a costo de factores, menos la inversión más las importaciones menos las exportaciones, lo que da como resultado el consumo total menos algunos conceptos que no dan lugar al pago del impuesto.

Al igual que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto plurifásico, pues afecta todas las transacciones de bienes o servicios en cada una de las fases del proceso productivo y su distribución.

#### B) OBJETO DEL IMPUESTO

Los actos o actividades gravados por este impuesto son:

- La enajenación de bienes.
  - La prestación de servicios independientes.
  - El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes
- y
- La importación de bienes o servicios.

**C) SUJETOS DEL IMPUESTO**

Están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado, las personas físicas y las morales que, en territorio Nacional realicen enajenación de bienes, presten servicios personales independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o bien importen bienes o servicios que estén sujetos al gravamen de la Ley.

Existen en el Impuesto al Valor Agregado cuatro tasas impositivas:

- La tasa general del 15%
- La tasa del 6%
- La tasa del 0% y
- La tasa del 20%

La tasa del 6% se aplica en todo el territorio Nacional al valor de la enajenación e importación de:

— Productos destinados a la alimentación a excepción de bebidas distintas de la leche; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos o concentrados para preparar refrescos que se expedan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos y aquellos bienes que les sean aplicables las tasas del 0% y del 20%.

Cuando el consumo de alimentos a que se ha hecho referencia se efectúe en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considera prestación de servicios afecta a la tasa del 15%.

- Medicinas de patente.
- Enajenación e importación en franjas fronterizas y zonas libres.

También se aplica la tasa del 6% a los actos o actividades que se realicen por residentes en las franjas frontizas de 20 kms. paralelas a la línea divisoria internacional del Norte del país y la colindante con Belice, Centroamérica, o en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur; siempre que la entrega material de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas. Tratándose de importación se aplicará la tasa del 6% siempre que los bienes o servicios sean enajenados o utilizados en las mencionadas franjas o zonas.

No obstante que existe una tasa preferencial del 6% - para las zonas libres y franjas fronterizas antes mencionadas, existen ciertos actos o actividades por las que se pagará la tasa del 15% o del 20% según sea el caso. Dichos actos o actividades son:

LA ENAJENACION O IMPORTACION DE LOS BIENES SIGUIENTES:

- \* Aguas envasadas y refrescos en envases cerrados.
- \* Cerveza.
- \* Vinos de mesa.
- \* Sidras y rompopes y - los señalados en el Artículo 2º de la Ley del Impuesto sobre la Renta. -
- \* Combustibles líquidos o gaseosos, aceites, grasas

y lubricantes derivados del petróleo, así como los productos de la petroquímica básica.

- \* Vehículos sujetos a matrícula o registro mexicano.
- \* Inmuebles.

LA PRESTACION PARCIAL EN LAS FRANJAS O ZONAS DE LOS SERVICIOS INDEPENDIENTES, ASI COMO DE LOS SIGUIENTES:

- \* El transporte aéreo.
- \* Servicios telefónicos, de energía eléctrica y los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto de la radiodifusión general.
- \* Los prestados por instituciones de crédito y de seguros, así como a los usuarios de tarjetas de crédito por la cantidad que ellos paguen por la apertura de crédito y por la prórroga para su ejercicio.
- \* Los panteones.
- \* Los de establecimiento de vehículos.
- \* Los personales independientes y los prestados por agentes aduanales y de bienes inmuebles.

EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES:

Las tasas aplicables a la enajenación de los artículos y la prestación de los servicios antes señalados en las mencionadas franjas o zonas serán del 15% para aquellos que no están incluidos en las tasas del 0% o del 10%; es decir se procede a la determinación de las tasas por eliminación.

**TASA DEL 0%**

La tasa del 0% consiste en un mecanismo mediante el cual se permite al contribuyente recuperar el Impuesto al Valor Agregado que le ha sido trasladado o el que pagó en la importación de bienes o servicios necesarios para la realización de sus actividades.

Esta tasa es aplicable cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

- LA ENAJENACION DE:

Animales o vegetales que no estén industrializados;

Carne en estado natural;

Leche, sus derivados y huevo, cualquiera que sea su presentación;

Harina de maíz, de trigo y nixtamal;

Pan, tortillas de maíz, y de trigo;

Aceite vegetal combustible, manteca vegetal y animal;

Pastas alimenticias para sopa, excluyendo las enlatadas;

Café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo;

Agua no gaseosa ni compuesta y hielo;

Ixtle, palma y lechuguilla;

Tractores para accionar implementos agrícolas a excepción de los de oruga; motocultores para superficies reducidas; arados, rastras para desterronar - la tierra arada; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, her- bicidas y fungicidas, equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola, sembradoras; ensi- ladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terreno de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manu- les de cadena, así como embarcaciones para pesca - comercial, (cuando así se especifique en la matrí- cula o registro de la embarcación, salvo prueba en contrario) en la importación de estas embarcacio- nes, se aplicará esta tasa, cuando para efectos del pago del impuesto general de importación se les considere bascos pesqueros.

La maquinaria y el equipo señalado solo estará afecta a la tasa del 0% cuando se enajenen completos.

- \* Los fertilizantes, plaguicidas, herbicidas, fungici- das, siempre que esten destinados para ser utiliza- dos en agricultura o ganadería.

- LA PRESTACION de los siguientes SERVICIOS independientes:

Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias por concepto de perforaciones de pozos, alumbramientos y formación de redes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de aguas para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; cosecha y recolección; vacunación; desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

Se entiende que estos servicios se prestan directamente a los agricultores o ganaderos, inclusive cuando sea en virtud de contratos celebrados con asociaciones u organizaciones que los agrupen o con alguna institución de crédito que actúe en su carácter de fiduciaria y los agricultores, ganaderos asociados u organizaciones que los agrupan sean fideicomisarios; cuando no se hayan designado fideicomisarios o cuando éstos no pueden individualizarse y siempre que el gobierno federal, estatal o municipal sea el fideicomitente.

Los de molienda o trituración de maíz o de trigo;

Los de pasteurización de leche;

— EL USO O GOCE TEMPORAL de la maquinaria y equipo destinados a la agricultura, ganadería o pesca, cuya enajenación esté afecta a esta tasa.

La exportación de bienes o servicios.

**TASA DEL 20%**

La tasa del 20% se aplicará a los valores que señala la Ley cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

- LA ENAJENACION E IMPORTACION DE LOS SIGUIENTES BIENES

Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.

Televisores para imagen a color con pantalla de más de 75 centímetros.

Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor.

Armas de fuego y sus accesorios.

Rines de magnesio y techos movibles para vehículos.

Aeronaves, excepto aviones fumigadores.

- LA PRESENTACION DE LOS SIGUIENTES SERVICIOS INDEPENDIENTES:

Los prestados a usuarios de tarjetas de crédito sobre la cantidad que ellos paguen por la apertura del crédito y por la prórroga para su ejercicio;

Los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto al de radiodifusión general;

Los de instalación de techos movibles para vehículos;

Los que permiten la práctica del golf, equitación, polo, automovilismo deportivo o actividades deportivas náuticas, incluyendo cuota de membresía y demás con-  
traprestaciones que se tengan que erogar para la prá-  
ctica de estas actividades y el mantenimiento de los -  
animales y equipo necesarios;

La cuota de membresía para restaurantes, centros nocturnos o bares, de acceso restringido.

— EL USO O GOCE TEMPORAL DE LOS SIGUIENTES BIENES:

Aeronaves, excepto aviones fumigadores;

Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor;

Equipos cinematográficos o de video-gravación, así como las cintas, películas o discos para dichos equipos.

El uso o goce temporal de las películas de cinematografía se entenderá gravado con la tasa del 20% cuando se destinen a exhibición privada.

## TRASLADO DEL IMPUESTO

Por traslado del impuesto se entiende el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban - servicios; por un monto equivalente al impuesto causado por los actos o actividades gravadas por la Ley.

La traslación del impuesto, se debe efectuar en forma expresa o por separado del Valor de las operaciones, en do documentación comprobatoria que expida el contribuyente a - quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios.

Cuando se trate de actos o actividades que se reali-- cen con el público en general, el impuesto debe estar includo en el precio en que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida, salvo que en - este último caso, el adquirente, el prestatario del servi- cio o quien use o goce temporalmente el bien, solicite com probante que reúna los requisitos señalados en el párrafo anterior.

Todas las personas tienen obligación de aceptar la -- traslación del impuesto, incluyendo a la Federación, el - Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos

mos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las instituciones públicas de seguridad social, las sociedades mercantiles o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o esten exentos de ellos.

Por otro lado las entidades gubernamentales mencionadas, sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto por los actos que realicen y que no correspondan a sus funciones de derecho público.

#### ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO

El Acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado es un derecho personal y consiste en restar del impuesto que debe pagarse a la tasa del 20%, 15%, 6% ó 0%, el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que hubiere pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

Ejemplo: La Papelera, S.A. durante el mes de Febrero realizó ventas por \$400,000.00; por esas ventas trasladó un 15% de Impuesto al Valor Agregado (\$60,000.00).

En este último período LA PAPELERA, S. A., pagó ----- \$120,000.00 de Impuesto al Valor Agregado que le trasladaron en sus compras.

Acreditamiento:

Impuesto al Valor Agregado que pago \$120,000.00

M e n o s :

Impuesto al Valor Agregado trasladado a sus clientes.

\$ 60,000.00

T O T A L : \$ 60,000.00

(Saldo a Favor)

Para que proceda el acreditamiento se deben reunir los siguientes requisitos:

Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en la Ley a los que se les aplique la tasa del 0%.

Tratándose de gastos referentes a la importación, adquisición, uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casa habitación o de bienes o servicios relacionados con ellos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario para ser considerados como estrictamente indispensables, que sean deducibles para fines del Impuesto sobre la Renta, aún cuando el contribuyente no esté obligado al -

pago de este último impuestos.

Cuando se esté obligado al pago del impuesto o sea -- aplicable la tasa del 0%, sólo en forma parcial por las actividades que se realicen, únicamente podrá acreditar el im puesto correspondiente a dicha parte. Si no fuera posible identificarla, acreditará el porcentaje que representa el - valor de los actos por los que sí debe pagar el impuesto o se aplique la tasa del 0%, en relación con el valor total.

Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en comprobantes que satisfagan los re quisitos fiscales.

Para acreditar el Impuesto al Valor Agregado en la im- portación de bienes tangibles cuando se hubiera pagado la - tasa del 6%, el contribuyente deberá comprobar que los bie- nes fueron utilizados o enajenados en las franjas o zonas a que se ha hecho referencia.

#### D) CÁLCULO DEL IMPUESTO

El impuesto se calculará efectuando pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 10 de cada uno de los meses que integran dicho ejercicio; estos pagos serán la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes de calendario anterior, excepto importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento.

En el caso de importación de bienes tangibles, el pago que se haga en aduanas, tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente al del impuesto general de importación.

#### E) IMPUESTO DEL EJERCICIO

Al impuesto del ejercicio se restarán los pagos provisionales efectuados, es decir, el impuesto será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el ejercicio de que se trate excepto importaciones de bienes tangibles y las cantidades por las que proceda el acreditamiento y los pagos efectuados durante el ejercicio. El impuesto del ejercicio se pre

sentará en las oficinas autorizadas mediante declaración - dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, proporcionando además la información que sobre este impuesto le sea solicitada en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta.

Tratándose de servicios personales independientes prestados a través de una asociación o sociedad civil, será esta la que cumpla con las obligaciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La presentación de declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, se realizara en las oficinas autorizadas que correspondan al domicilio fiscal del contribuyente.

Cuando los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado determinen saldo a favor en sus declaraciones provisionales mensuales, podrán optar por acreditarlo contra el impuesto a su cargo en los meses siguientes hasta agotarlo, o solicitar su devolución, siempre que en este último caso se trate de contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, avicultura, silvicultura o pesca, así como cuando derive de inversiones relacionadas directamente con actividades empresariales, para la construcción o adquisición de inmuebles e instalaciones, maquinaria y equipo, gastos a inversiones en periodos preoperativos; así como la enajena

ción de bienes o la prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Respecto al saldo que resulte en la declaración del - ejercicio se podrá acreditar en declaraciones mensuales - posteriores o solicitar su devolución total.

La devolución de saldos opera sólo tratándose de contribuyentes que realicen actividades gravadas en los términos de Ley con las tasas del 20%, 15% y 6% así como los - afectos a la tasa del 0%.

Tratandose de declaraciones complementarias para rectificar errores en la declaración mensual o del ejercicio y como consecuencia de ello resulte saldo a favor del contribuyente o se incrementen los declarados se procedera como sigue:

Si aún no se ha presentado la declaración del ejercicio, el saldo a favor podrá acreditarse en la declaración mensual siguiente al día en que se presente la complementaria sin que sea necesario corregir las demás declaraciones; así mismo si se trata de corregir una declaración del ejercicio, el contribuyente podrá optar por solicitar la devolución de las cantidades que por concepto de impuesto hayan sido pagadas indebidamente o en exceso; o bien conti-

nuar el acreditamiento en la declaración mensual siguiente al día en que presente la complementaria.

Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se puede estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto.

La autoridad facultada para efectuar las devoluciones de saldos a favor del contribuyente, será la tesorería del Distrito Federal, o bien de la entidad federativa que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente.

Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado podrán compensar los saldos a favor que resulten de la declaración de pago provisional mensual contra las cantidades que paguen por otras contribuciones federales a su cargo o retenidas a terceros, incluyendo sus accesorios, siempre que no esten destinados a un fin específico.

La autorización de compensación se hará mediante certificados expedidos por las autoridades fiscales competentes de las entidades federativas en las formas oficiales proporcionadas por la Tesorería de la Federación y tendrá como base el monto del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado cuantificado en forma mensual; tendrá carácter -

personal y no podrá ser transferido por acto entre vivos ex  
cepto tratándose de fusión de sociedades.

Para obtener dicho certificado el contribuyente presentará la solicitud en la forma HIVA-3, proporcionando con la primera solicitud del año, información de las operaciones efectuadas con los cincuenta principales clientes y proveedores.

Además cubrirá entre otros los requisitos siguientes:

Nombre de la dependencia que lo autorice.

Cantidad que representa, en número y letra.

Nombre de la persona física o moral beneficiaria así -  
como su domicilio y Registro Federal de Contribuyentes

Lugar y fecha de expedición.

Nombres y firmas del cajero o responsable de los fondos estatales y del secretario de finanzas o tesorero del Estado.

Número del folio y el nombre de la autoridad que lo ex  
pide.

Medio por el cual será entregado.

Nombre y firma de la persona autorizada que lo recibe.

Quedan relevados de proporcionar los cálculos y documentación señalados en la forma HIVA-3 los contribuyentes cuyos estados financieros sean dictaminados por Contador Público registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y de presentar información de las operaciones -- efectuadas con los cincuenta principales clientes y proveedores si optan por anexar a la solicitud de devolución o compensación del Impuesto al Valor Agregado, la declaratoria del contador público que emitió o emitirá el dictamen por el periodo a que corresponda el saldo a favor cuya devolución o certificado de devolución se solicite.

Cabe mencionar que los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado obligados al pago del impuesto, así como los afectos a la tasa del 0% tienen entre otras las siguientes obligaciones:

- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Separar en los registros contables, los actos o actividades afectos a las distintas tasas de las que no deban pagarlo.
- Expedir documentación que compruebe el valor de la con

traprestación pactada, señalando expresamente y por separado el Impuesto al Valor Agregado que se traslada a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien pague la contraprestación, dentro de los 15 días naturales siguientes a aquél en el que se considera se realiza la operación.

Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto debe estar incluido en el precio en que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida, salvo que en este último caso, el adquirente o el prestatario del servicio solicite comprobante que reúna los requisitos señalados en el párrafo anterior.

Presentar ante las oficinas autorizadas, las declaraciones, provisionales y la del ejercicio, utilizando las formas HIVA-1 y HIVA-4 respectivamente. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración mensual o del ejercicio, conservando en cada uno de ellos copia de las declaraciones, así como proporcionar copia de las mismas a las autoridades fiscales de las entidades federativas donde se encuentren ubicados estos establecimientos, cuando así se lo requieran.

Si los establecimientos se encuentran en dos o más entidades presentará su declaración en la oficina autorizada de la entidad en la que tenga el mayor valor de activos fijos y de terrenos afectos a los actos o actividades por los que deba pagar este impuesto, en caso de que no tengan dichos bienes, presentará la declaración en la oficina autorizada de la entidad federativa en que se localice su domicilio fiscal.

Cuando deban presentarla en oficina autorizada distinta a la de su domicilio fiscal dará aviso a las oficinas autorizadas correspondientes de la ubicación del establecimiento por el cual presentará declaraciones, designando en el citado aviso a su representante en dicho establecimiento.

Lo anterior no es aplicable tratándose de la importación de bienes tangibles y cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental.

Si los contribuyentes se dedican a la agricultura, ganadería o pesca comercial por cuyas actividades únicamente sea aplicable la tasa del 0% podrá optar por quedar liberado de llevar contabilidad, expedir comprobantes y de presentar declaraciones; en este supuesto no tendrá derecho a devolución.

Los contribuyentes que tengan, en copropiedad una negociación designarán un representante con previo aviso de tal designación ante las autoridades fiscales, y será éste quien a nombre de los copropietarios cumpla con las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que realice una sucesión, el representante legal de la misma pagará el impuesto presentando declaraciones mensuales y del ejercicio por cuenta de los herederos o legatarios.

El contribuyente que enajene un bien o preste un servicio en forma accidental, pagará el impuesto cuando proceda, mediante declaración dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en que se obtenga la contraprestación; sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento. Quedando relevado de las obligaciones ya mencionadas, exceptuando el deber de expedir documentación comprobatoria y conservar ésta durante 5 años.

Si se trata de enajenación de bienes inmuebles que deban consignarse en escritura pública, los notarios, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán este impuesto bajo su responsabi-

lidad y lo enterarán dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se firme la escritura en la oficina que corresponda a su domicilio.

#### ENAJENACION DE BIENES

Se entendera como enajenación de bienes:

- A) Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.
- b) Las adjudicaciones aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- C) La aportación a una sociedad o asociación.
- D) La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

El arrendamiento financiero es el contrato por el cual se otorga el uso temporal de bienes tangibles, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que se establezca un plazo forzoso que sea igual o superior al mínimo para deducir la inversión en los términos de las disposiciones fiscales o cuando el plazo sea menor, se permita a quien reciba el bien, que al término del plazo ejerza cualquiera de las siguientes opciones:

- a) Transferir la propiedad del bien objeto del contrato mediante el pago de una cantidad determinada, que deberá ser inferior al Valor de Mercado del bien - al momento de ejercer la opción.

- b) Prorrogar el contrato por un plazo cierto durante el cual los pagos serán por un monto inferior al que se fijó durante el plazo inicial del contrato.

- c) Obtener parte del precio por la enajenación a un tercero del bien objeto del contrato.

2. Que la contraprestación sea equivalente o superior al valor del bien al momento de otorgar su uso o goce.
3. Que se establezca una tasa de interés aplicable para determinar los pagos y el contrato se celebre por escrito.

E) La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

F) La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los momentos siguientes:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o de instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes de un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o dar instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los -

bienes se transmitan a su favor.

- G) La transmisión de dominio de un bien tangible o del de  
recho para adquirirlo que se efectúe a través de enaje  
nación de títulos de crédito, o de la cesión de dere--  
chos que los representen. No siendo aplicable lo ante  
rior en el caso de acciones o parte sociales.
- H) El faltante de bienes en los inventarios de empresas,  
salvo prueba en contrario.

Por otra parte hay enajenaciones por las que no se pa-  
ga el impuesto, entre las que se encuentran.

El suelo, las construcciones adheridas al suelo, desti-  
nadas o utilizadas para casa habitación; no quedando incluf  
dos los hoteles, los libros, periódicos, y revistas, así co  
mo el derecho para usar o explotar una obra, que realice su  
autor. Moneda nacional y moneda extranjera, así como las -  
piezas de oro ó de plata que hubieran tenido tal carácter -  
así como las piezas llamadas "onza troy".

Tampoco causan el impuesto las enajenaciones de partes  
sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédi  
to con excepción de certificados de depósito de bienes cuan

do por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el impuesto. Tratándose de enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

En cuanto al momento y lugar de la causación del impuesto, la enajenación se considera efectuada en territorio nacional cuando el bien se encuentra en él al efectuarse el envío a quien lo adquirió o bien cuando no habiendo envío se realice la entrega material del bien en territorio nacional por parte del enajenante.

Al tratarse de bienes sujetos a matrícula o registro mexicanos, se consideran enajenados en territorio nacional aún y cuando al llevarse a cabo la operación los bienes se encuentren materialmente fuera del país. Si se trata de enajenación de bienes tangibles, se considera realizada la enajenación en territorio nacional cuando residen en el mismo el adquirente y el enajenante.

Es importante recordar que el Impuesto al Valor Agregado se causa en el momento de realizar la enajenación, o bien cuando se envíe o entregue materialmente el bien al adquirente o se pague parcial o totalmente el precio o se expida el comprobante que ampare la enajenación.

El valor al que se aplica el impuesto será el precio pactado adicionado de las cantidades que además se carguen o cobren por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, así como penas convencionales o cualquier otro concepto. Cuando no exista precio pactado será el Valor que en el Mercado tengan los bienes el que se considere y a falta de éste el de avalúo.

Por prestación de servicios independientes se entiende la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otra leyes, el transporte de personas o bienes, el seguro, reaseguro, afianzamiento y reafianzamiento, el mandato, comisión, mediación, agencia, representación, correturía, consignación y distribución, asistencia técnica y -- transferencia de tecnología, así como toda otra obligación de dar de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

La prestación de servicios personales subordinados mediante pago de una remuneración no se consideran prestación de servicios independientes así como tampoco tendrán ese carácter los servicios por los que se reciban ingresos que

la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a salarios. Por otra parte, la prestación de servicios independientes, cuando se trate de las actividades antes citadas que no tengan la naturaleza de actividad empresarial tendrá la característica de personal.

La prestación de servicios por los que no se paga el impuesto son entre otros los de transporte público terrestre de personas, con excepción de ferrocarril, así como el que requiera de concesión o permiso federal para operar.

Cuando se trata de transporte público de bienes las empresas porteadoras que tengan permiso o concesión federal, estatal o municipal no pagarán el Impuesto al Valor Agregado ni tendrán obligación de presentar declaraciones mensuales y del ejercicio. Estas deberán proporcionar la información que solicite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Además deberán expedir a los usuarios de sus servicios gufa o talón de embarque o comprobante que contenga los requisitos fiscales sin incluir expresa o tácitamente cantidad alguna por concepto del Impuesto al Valor Agregado, ya que no lo pagan los transportistas por la prestación de sus servicios. Los comprobantes que expidan deberán contener la leyenda "por este servicio el transportista no paga Impuesto al Valor Agregado, por lo cual no debe cobrarlo al usuario".

En el caso de que empresas transportistas no deseen gozar del tratamiento referido deberán dar aviso de ello por escrito a la Dirección General de Servicios y Asistencia al Contribuyente y enviar copia a la Tesorería, Dirección General de Hacienda o Secretaría de Finanzas de la Entidad Federativa donde tengan su domicilio fiscal.

No pagan el Impuesto al Valor Agregado los servicios de transporte marítimo de bienes, realizados por residentes en el extranjero, los de aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte o bien otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes y los reaseguros, que correspondan a los seguros citados, los servicios profesionales de Medicina, cuando su prestación requiera título de Médico, Médico Cirujano o Cirujano Dentista, conforme a las leyes y siempre que sean prestados por personas físicas y sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

El valor sobre el que se ha de calcular el impuesto será el total de la contraprestación pactada, adicionado con las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, en contratos de mutuo y otras operaciones de financiamiento se considera

rá como valor, los intereses y toda otra contraprestación diversa de la principal que reciba el acreedor.

Se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

Respecto al transporte internacional, se considera - que el servicio es prestado en territorio nacional cuando en el mismo se inicie el viaje, aún si éste es de ida y - vuelta, independientemente de la residencia del porteador. Al tratarse de transportación aérea internacional así como a las poblaciones fronterizas del país, únicamente se considerará que se presta el servicio en un 25% en el territorio nacional.

El impuesto deberá pagarse en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien preste - el servicio y sobre el monto de cada una de ellas, quedando incluidos entre dichas contra prestaciones, los anticipos que reciba el prestador del servicio. En el caso de - Primas de Seguros, el impuesto deberá pagarse en el mes en que se cubran dichas primas. Las cantidades entregadas a quienes proporcionen el servicio, incluso los depósitos se entenderán pagos anticipados.

Se entiende por uso o goce temporal de bienes al arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente - bienes tangibles, a cambio de una contra prestación.

No son afectos al pago del Impuesto al Valor Agregado por el uso o goce temporal de bienes, los que a continuación se indican:

Inmuebles destinados a casa habitación exclusivamente. Cuando el inmueble tuviera varios usos o destinos, por la - parte utilizada como casa habitación no se pagara el impuesto. No siendo aplicable lo anterior a los inmuebles que se proporcionen amueblados o que se destinen como hoteles o casas de huéspedes, tampoco son afectos al impuesto las fincas dedicadas para fines agrícolas o ganaderos exclusivamente así como los destinados para libros, periódicos y revistas.

El valor sobre el que se calculará el impuesto se integrará con la contra prestación pactada, así como por las - cantidades que adicionalmente se carguen o cobren a quien - se otorguen el uso o goce por otros impuestos, derechos, - gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intere

ses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material. La obligación de pagar el Impuesto al Valor Agregado se origina en el momento en que sean exigibles las contra prestaciones a favor de quien otorga el uso o goce temporal de un bien tangible y sobre el monto de cada una de ellas, incluso los anticipos que reciba el otorgante.

Se considera importación de bienes y servicios la introducción al país de bienes, la adquisición por residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas residentes en el extranjero, el uso o goce temporal en territorio nacional de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera realizado fuera del país, el uso o goce temporal en territorio nacional de bienes intangibles otorgados por personas residentes en el extranjero, el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios gravados por la Ley en comento, que se han mencionado, cuando se presten por residentes en el extranjero excepto tratándose de transporte internacional. Cuando un bien que haya sido exportado temporalmente y retorne al país, habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier -

otro concepto que de como resultado un valor adicional, se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor.

No se pagará el Impuesto al Valor Agregado por la importación de bienes que en términos de legislación aduanera, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo, las de equipajes y mensajes de casa a que se refiere la legislación aduanera, las de bienes cuya enajenación en territorio nacional no dé lugar al pago del Impuesto al Valor Agregado o bien se les aplique la tasa del 0%, así como bienes usados consistentes en maquinaria y equipo, consistentes en tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparciar fertilizantes, plaguicidas, herbicidas, y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras; cortadoras y empacadoras de forrajes; desgranadoras; abonadoras, y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, así como libros y revistas.

Tampoco da lugar al pago del impuesto las importaciones de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficia--

les competentes siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

Ahora bien conforme lo establece la Legislación Aduanera no se consideran como importación cuando las mercancías no queden a la libre disposición de los interesados, cuando la introducción de mercancías extranjeras, destinadas a permanecer en el país por un tiempo limitado se considera importación temporal, el paso de mercancías extranjeras a través de territorio nacional tiene el carácter de tránsito. Y el menaje de casa se considera al mobiliario usado y la ropa de casa habitación cuando no sean de lujo ni en cantidades excesivas.

Para calcular el Impuesto al Valor Agregado en importación de bienes tangibles se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación adicionado con el monto de este último gravámen así como de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Cuando las importaciones sean adquisición de bienes intangibles o se otorgue el uso o goce temporal de dichos bienes o prestación de servicios independientes que concedan residentes en el extranjero, el valor sobre el cual se calculará el impuesto será el que conforme a la Ley del Impues

to al Valor Agregado correspondería por enajenación, uso o goce temporal de bienes o prestación de servicios en el -- país, según el caso.

Tratándose de importación de bienes tangibles el pago será provisional y no se admitirá acreditamiento contra di cho pago, y debiera hacerse conjuntamente con el impuesto general de importación aún cuando no se cause este último gravámen o bien se difiera por encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito y - no podrá retirarse la mercancía de la Aduana o recinto fiscal hasta en tanto no se pague el Impuesto al Valor Agregado.

Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se considera que se realiza la importación de bienes y servicios en el momento en que los bienes quedan a disposi--ción del importador en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado; al convertirse en definitiva una importación tempo--ral; en el caso de los bienes intangibles adquiridos de - personas no residentes en el país o de toda clase de bie--nes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce en el momento en que se aprovechen en territorio nacional, se pague total o parcialmente la contraprestación o bien se expida el documento comprobatorio de la operación. En el caso de contraprestaciones periódicas se entendera -

realizada la importación al momento que sea exigible la con  
traprestación pactada.

Se considera exportación de servicios para efectos de esta Ley, las que tengan el carácter definitivo en los términos de la Ley Aduanera, entendiéndose por exportación definitiva el envío de mercancías nacionales o nacionalizadas para uso consumo en el exterior. También se consideran exportación de bienes y servicios la enajenación de bienes in  
tangibles realizada por personas residentes en el país a -  
quien no resida en territorio nacional; el aprovechamiento en el extranjero, de bienes intangibles cedido por personas residentes en el país; el uso o goce temporal en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por residentes en el país; el uso o goce temporal en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por residentes en el país.

Los servicios prestados por residentes en el país y aprovechados en el extranjero pueden ser de: asistencia técni-  
ca, servicios técnicos relacionados con ésta así como infor  
maciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, operaciones de maquila para exportación en -  
los términos de la legislación aduanera, publicidad, comi-  
siones y mediaciones, seguros, reaseguros, afianzamientos y reafianzamientos así como operaciones de financiamiento ade  
más de la transportación internacional de bienes prestados

por residentes en el país y la transportación aérea de personas prestada por residentes en territorio nacional.

Dentro de las Reformas fiscales para el año de 1989 se encuentran las relativas a la Ley del Impuesto al Valor -- Agregado de la cual comento los siguientes cambios relevantes.

Se modifica la Fracción II del Artículo 2o. de la Ley para precisar que la tasa de impuesto que corresponderá a -- la prestación de servicios independientes, será la del 15% sin importar si estos se prestarán en las franjas o zonas -- fronterizas del país, con lo que se combate el trato preferencial que se otorgaba en tales regiones del país.

Se modifica el Artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado permitiendo nuevamente la devolución mensual, de manera general de los saldos a favor que obtengan los -- contribuyentes en sus declaraciones mensuales.

Además, se adiciona al último párrafo de este Artículo, el señalamiento de que el tratamiento respecto a devolución de saldo a favor mencionado no será aplicable a contribuyentes sujetos a regimen de Bases Especiales de tributación -- distintos a los de agricultura, ganadería, avicultura o pesca.

Por otra parte se adiciona una exención para que, los intereses provenientes de certificados y pagares de la Tesorería de la Federación o de bonos de desarrollo del Gobierno Federal, no causen el Impuesto al Valor Agregado siempre que cumplan con los requisitos que establece el Artículo 77 Fracción XXI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En dichas disposiciones señala que de acuerdo al Artículo décimo tercero que tiene vigencia anual, para 1989 se aplicarán a las enajenaciones e importaciones de productos destinados a la alimentación así como a las Medicinas de Patente la tasa del 0% en materia del Impuesto al Valor Agregado. Se exceptúa de este tratamiento las bebidas distintas a la leche, jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, así como a los valores que causen la tasa del 20%.

III. COMPORTAMIENTO DEL

IMPUESTO  
SOBRE LA  
RENTA Y EL

IMPUESTO  
AL VALOR  
AGREGADO

EN LA

ESTRUCTURA  
RECAUDADORA  
DEL  
ESTADO

MEXICANO

- A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA
- B) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
- C) PRESUPUESTO DE APLICACION

### III. COMPORTAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN LA ESTRUCTURA RECAUDADORA DEL ESTADO MEXICANO

#### A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Impuesto sobre la Renta se implanta en México en el año de 1921, una época en que se opera una profunda transformación social.

En la época Colonial, el país sufrió una anarquía impositiva de la cual mucho se ha hablado. Se dividió el suelo en más de ochenta territorios, se multiplicaron y yuxtaponieron un sin número de impuestos especiales, sin ninguna estructura lógica, con la tendencia muy marcada de allegar fondos a la metrópoli como consecuencia de la idea sustentada por los borbones sobre el rendimiento que debían proporcionarles las colonias, que consideraban de su particular patrimonio.

Después de la Independencia, durante el siglo pasado se advierte la supervivencia de los anárquicos Impuestos Coloniales de carácter indirecto, y esto fácilmente se explica si se tiene en cuenta que el país se enfrentaba con una grave crisis política, durante la cual peligró incluso su soberanía.

Durante el período Porfirista se significan por su labor hacendaria tanto Matías Romero como José I. Limantour, quienes lograron una reorganización de los impuestos y fue durante el período revolucionario cuando en la política fiscal se opero una transformación radical con el Impuesto del Centenario de 1921, que inició la implantación del Impuesto sobre la Renta en México.

La codificación de dicho Impuesto, se presenta con un criterio cronológico:

1. Ley del 20 de Julio de 1921.
2. Ley del 21 de Febrero de 1924 y su reglamento.
3. Ley del 18 de Marzo de 1925 y los Reglamentos del 22 - de Abril de 1925 y del 18 de Febrero de 1935.
4. Ley del 31 de Diciembre de 1941 y su Reglamento.
5. Ley del 31 de Diciembre de 1953 y su Reglamento, que - con las reformas de 1956, forman los dos primeros Volúmenes editados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En cuanto a los puntos sobresalientes de las citadas - leyes es digno de mención lo siguiente:

1. Ley del Centenario de 1921.

La primera Ley de Impuesto sobre la Renta es un mero antecedente. Fue promulgada siendo Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos el General Alvaro Obregón y Secretario de Hacienda Don Adolfo de la Huerta.

El 20 de Julio de 1921, se estableció un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto no permanente sino transitorio.

En aquella ocasión gravó los ingresos:

- del comercio,
- de la industria,
- de la ganadería,
- los obtenidos por profesionistas,
- los obtenidos por asalariados,
- los emolumentos,
- los honorarios y
- las utilidades de las sociedades y empresas.

2. Ley del 21 de Febrero de 1924 y su Reglamento.

El 21 de Febrero de 1924, siendo todavía Presidente de la República el General Alvaro Obregón, y enton--

ces su Ministro de Hacienda y Crédito Público el Ingeniero Alberto J. Pani, este le propuso la creación de una Ley semejante a la del Centenario sólo que con carácter permanente, la que se promulgó en la fecha supracitada, denominándose "Ley para la Recaudación de Impuestos".

Esta Ley gravaba ingresos sobre:

- sueldos,
- salarios,
- emolumentos,
- honorarios y
- utilidades de las sociedades y empresas.

3. Ley del 18 de Marzo de 1925 y los Reglamentos del 22 de Abril de 1925 y del 18 de Febrero de 1935.

Con la experiencia obtenida durante el importante año de la implantación de este impuesto, y para agrupar nuevamente en un Código la Ley y el Reglamento respectivo, al año siguiente se aprobó la tercera Ley del Impuesto sobre la Renta llamada a regir por dieciseis años de 1925 a 1941.

Esta Ley fue la que arraigó en forma definitiva este impuesto en nuestro país y fue expedida siendo presidente -

de los Estados Unidos Mexicanos el General Plutarco Elías - Calles y fungiendo como Secretario de Hacienda y Crédito Público el Ingeniero Alberto J. Pani.

Este impuesto era pagadero en timbres, en efectivo o - de la manera que se determinara en el reglamento.

Esta Ley perfeccionó el Sistema Tributario del Estado Mexicano agrupando las distintas actividades gravables por cédulas:

- 1a. (comercio),
- 2a. (industria),
- 3a. (agricultura),
- 4a. (imposición de capitales),
- 5a. (explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado),
- 6a. (sueldos) y
- 7a. (honorarios de profesionistas)

4. Ley del 31 de Diciembre de 1941 y su Reglamento.

Esta Ley fue promulgada siendo Presidente de la República el General Manuel Avila Camacho y Secretario de - Hacienda y Crédito Público el Lic. Eduardo Suarez.

Con la aparición de esta Nueva Ley se suprimió el Impuesto del Superprovecho. Además, introdujo el Sistema de Categorías para los profesionistas o pasantes del Impuesto Cédula V lo que originó controversias que dieron motivo a un cambio posterior.

5. Ley de 1953 y su Reglamento.

Al atender a lo resumido se comprende que se hizo imperiosa la reforma a la Ley de 1941 para volverla más clara, sencilla y al alcance de las personas que tienen - que cubrir el tributo, y por ello se llegó a la conclusión de volver a redactar una Ley y un reglamento que entrara - en vigor en 1954.

Es hasta 1961 cuando empieza a tener modificaciones - este Sistema Cédular que perduró aproximadamente cuarenta años cuando se creó la tasa complementaria sobre Ingresos Acumulables.

Mediante la tasa descrita se trato de corregir las deficiencias del Sistema Cédular.

He mencionado ya las principales características del comportamiento del Impuesto sobre la Renta en México y es claro que, ha sido un impuesto que se busca constantemente

perfeccionarlo. En los últimos años las reformas planteadas en materia de este impuesto están orientadas a recuperar el poder recaudatorio del impuesto mediante tratamientos ajustados, principalmente en lo que se refiere a los ingresos, los ingresos acumulables, las deducciones normales de la actividad desarrollada y a otros ingresos disminuibles. Lo anterior con la finalidad de modificar la base de impuesto en relación con años anteriores, amén del mismo sentido de búsqueda en lo que se refiere a los pagos profesionales a cuenta del impuesto anual, pagos que se implantan debido a la imperiosa necesidad que tiene el estado de allegarse recursos, los recursos necesarios para el ejercicio de sus funciones, lo que una vez más convierte al Impuesto sobre la Renta en uno de los pilares del Sistema Tributario en México.

**B) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

El Impuesto al Valor Agregado sustituyo al Impuesto so  
bre Ingresos Mercantiles que fue instituido en México en --  
1948 y que no habia tenido un tratamiento adecuado ni esta-  
ba bajo un perfil jurídico ni económico apropiado, pues el  
Impuesto sobre Ingresos Mercantiles nace con defectos ya -  
que se le dió escasa importancia a la proliferación de las  
tasas especiales y a la introducción de regímenes particular  
es de tasación para ciertas categorías de mercancías, ade-  
más que favorecía la creación de reglamentos y resoluciones  
circulares.

Además de lo anterior existían:

- una tasa muy modesta,
- rigidez de la organización comercial,
- estabilidad de precios,
- lenta rotación de capitales invertidos,
- larga vida económica de los bienes de consumo,

Con las anteriores condiciones la situación representa  
ba para el Estado una cantidad notable de recursos asegura-  
dos a título del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles mismas  
que hicieron posible el estudio de los efectos de un impuest

to único que se pudiera aplicar a las actividades mercantiles.

Quizas uno de los propósitos de la imposición del Impuesto al Valor Agregado en 1980 fue reducir el estímulo a la evasión pues se planteaba una igualdad de recaudación con una tasa dentro de los límites más moderados posibles (10%) alargando lo más posible la tasa impositiva a lo que se llamo impuesto en cascada, lo que hacía necesario eliminar cualquier exención o tasa reducida de favor.

Pese a lo anterior debemos recordar que no se ha cumplido con este supuesto pues se han dado casos de excepción por lo que podemos señalar que la actual ley esta llena de excepciones, esto cuando existen un sinnúmero de artículos y servicios cuya comercialización y prestación estan sujetas a tasas distintas de impuesto.

En vista de lo anterior también es necesario señalar que existen tratamientos de exención a actividades y servicios que originalmente o teóricamente deberían estar gravados entre los cuales se encuentran: La enajenación de bienes de los cuales podemos mencionar, por ejemplo:

- El suelo,
- construcción de casa habitación,

- muebles usados en ciertos casos.

En cuando a la prestación de servicios podemos apuntar entre otros.

- Los servicios profesionales de medicina (en los términos de Ley)
- Los de enseñanza (en los términos de Ley).

Por lo que se refiere a uso o goce temporal de bienes citaremos:

- Los inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa - habitación.
- Libros, periódicos y revistas.

A lo anterior se ha de sumar los tratamientos sujetos a tasa 0% entre los cuales destacan:

- Enajenación de pan y tortillas de maíz y de trigo.
- Enajenación de carne en estado natural.
- Enajenación de aceite vegetal combustible, manteca vegetal y animal.
- La exportación de bienes y servicios en los términos de Ley.

En resumen, desde su creación misma el Impuesto al Valor Agregado mostraba diferencias favorables al compararlo con el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles las cuales se presentan en el siguiente cuadro.

<u>IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES</u>	<u>IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</u>
- IMPUESTO A LAS VENTAS	- IMPUESTO A LAS VENTAS
- INDIRECTO	- INDIRECTO
- DE CARACTER GENERAL	- DE CARACTER GENERAL
- GRAVA TODAS LAS ETAPAS	- GRAVA TODAS LAS ETAPAS
- ACUMULATIVO	- NO ACUMULATIVO
- NO NEUTRAL	- NEUTRAL
- DIFICIL DETERMINACION	- FACIL DETERMINACION
- DISCRIMINA PRODUCTOS NACIONALES	- IGUAL CARGA FISCAL
- POSIBILITA LA EVASION	- DIFICULTA LA EVASION
- FACIL ADMINISTRACION PARA LOS CONTRIBUYENTES	- MAS DIFICIL ADMINISTRA- CION PARA LOS CONTRIBU- YENTES

El comportamiento del Impuesto al Valor Agregado ha sido incierto al paso del tiempo y no ha logrado reflejar las diferencias planteadas en el cuadro anterior de manera cabal ya que si bien es cierto, en sus inicios la tasa impositiva fue única (10%), aplicada de manera general, debido a

las situaciones vividas durante los últimos años en el aspecto económico la aplicación a cambiado radicalmente. Surgieron tasas impositivas distintas al 10%, se dió tratamiento especial a ciertas actividades gravadas con el impuesto y se implementaron así las tasas que ahora conocemos: - 0%, 6%, 15% y 20%.

La transformación del plan original también se vio afectado por la aparición de las exenciones, es decir un tratamiento de privilegio para ciertas actividades, que ya hemos comentado. Todo esto, motivado por la marcada espiral inflacionaria que el país ha vivido en el último lustro, misma que ha provocado que el Estado pretenda proteger el poder adquisitivo de la población de escasos recursos, pues se ha hecho evidente que de no hacerlo se afectarían otros renglones de la economía nacional y posiblemente la paz social.

Así en vista de lo anterior al observar el comportamiento del Impuesto al Valor Agregado durante los últimos años, se hacen notorias las constantes variaciones que ha tenido motivadas por el brusco movimiento de las condiciones económicas.

Queda claro, entonces que el Impuesto al Valor Agregado se ha convertido en un impuesto que busca una mejor dis

posición de parte del contribuyente para cumplir con la car  
ga impositiva que establece, pues dista mucho de poseer un  
mecanismo fiscalizador que asegure el oportuno y cabal cum-  
plimiento de la obligación manifestada o contraída.

Se ha llevado así al Impuesto al Valor Agregado a cons  
tituirse como una traición a los fines propuestos en su gé-  
nesis, esto al incluir las supracitadas tasas distintas a -  
la general o única y al reconocer como inestables las condi  
ciones económicas del país, identificando así actividades -  
específicas para considerarlas dignas de un tratamiento es-  
pecial o preferente, todo esto en un esfuerzo por nivelar -  
en el comportamiento del gravámen el profundo impacto causa  
do por la inflación luchando así, por mantener el Impuesto  
al Valor Agregado como un pilar en el Sistema Recaudador Me  
xicano.

### C) PRESUPUESTOS DE APLICACION

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta es apropiado señalar las diferencias entre el Impuesto Cedular y el Impuesto Global.

Durante el medio siglo que ha existido el Impuesto sobre la Renta en nuestro país, ha habido diversas leyes para su aplicación las que estuvieron estructuradas originalmente en forma cedular, en tanto que la actual ley esta estructurada en forma global por lo que se refiere a las empresas y en forma heterogénea o combinada por lo que se refiere a las personas físicas.

En un Sistema Cédular por ejemplo existe una cédula -- que grava los sueldos que recibe una persona física; otra cédula que atiende a aquellos que reciben honorarios; los intereses estan gravados también por cédula por separado y así se tendrían diversas cédulas para gravar los primeros ingresos que pueden recibir los contribuyentes. Por lo anterior un sistema de estas características se inclina por atender a la fuente del Ingreso haciendo caso omiso de la persona que lo obtiene.

Una ley estructurada bajo un sistema global atiende fundamentalmente, para fines del gravamen al sujeto que re-

cibe el ingreso independientemente de la fuente que le dió origen.

Esto significa que al legislador no le interesa para determinar el Impuesto si el ingreso fue por sueldos o bien por honorarios sino atiende al Ingreso Global que recibió el contribuyente y que modificó su patrimonio.

Desde el punto de vista de control y manejo de ambos sistemas, el Sistema Cedral es más complejo debido a que el impuesto se determina por separado y también se aplican las tarifas respectivas en formas independientes.

El Sistema Global tiene una mecánica más sencilla tanto para las autoridades como para los contribuyentes, porque únicamente se requiere acumular todos los ingresos para calcular un solo impuesto.

Es importante destacar que las estructuras de un Sistema Cedral y un Sistema Global coinciden en algunos aspectos, principalmente en lo que se refiere al objeto del impuesto, ya que ambos sistemas gravan los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos y que la principal diferencia que existe es la que indicamos anteriormente sobre la forma en que se aplica el gravámen sobre dichos ingresos; porque mientras el Sistema Cedral -

atiende al Ingreso el Sistema Global atiende fundamentalmente al sujeto que recibe dicho ingreso.

Una vez consolidado el Sistema Global dentro del Impuesto sobre la Renta es evidente que no se han dado los supuestos teóricos.

Ante la problemática presentada por los sectores productivos del país debido a la complejidad para el cálculo del Impuesto sobre la Renta se ha hecho necesario considerar dentro de los presupuestos de aplicación, la falla ya sea por falta de información de parte de los contribuyentes o por la inapropiada aplicación del impuesto por parte de la autoridad lo que deriva en la necesidad y planteada por el contribuyente de que el Estado señale oportunamente los supuestos relativos a:

- Autorizaciones, avisos, presentación de declaraciones y formularios para ello utilizados.
- El cálculo y pago del impuesto.
- Movimientos en el padrón de contribuyentes.
- Devoluciones.
- La atención a los contribuyentes.
- La fiscalización y los registros contables.

— Los medios de defensa ante el fisco.

Todos estos presupuestos son esenciales para la oportuna observancia de la Ley del Impuesto sobre la Renta y - el que el Estado proporcione información al respecto le da ra una perspectiva optimista del futuro del Impuesto sobre la Renta como una principal fuente de ingresos por lo que hace al Impuesto al Valor Agregado este impuesto se ha conocido internacionalmente por la ventaja en relación con - los intercambios con el extranjero, pues al menos en teo-- ría el impuesto asegura que la desgravación a la exporta-- ción y la gravación a la importación correspondan exacta-- mente al monto del impuesto absorbido por el bien en el - mercado interno.

También representa ventaja es que el impuesto es esta blecido sobre el valor agregado y no, sobre el valor total de la mercancía.

Por otra parte la intermediación esta sujeta al tribu to solo en proporción al beneficio que obtiene el interme-- diario. Es admitido que una mercancía revendida al mismo precio de compra o hasta con pérdida, no venga gravada por el impuesto en este sentido se puede afirmar que el Impues to al Valor Agregado es más racional que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles: el momento generador es más que la - simple transferencia de la propiedad.

También se busca con el Impuesto al Valor Agregado mayor dificultad de evasión, las ventas sin facturas deberían encontrar rechazo en el interés mismo del comprador que después se convierte en contribuyente, el cual no obtendría alguna utilidad de la violación de la Ley Tributaria pues -- siendo a su vez sujeto del impuesto y dado el mecanismo del acreditamiento del impuesto sería aumentada su base impositiva, sin embargo este efecto no ha sido tan seguro dadas - las frecuentes componendas entre los sujetos del Impuesto - debido a la conveniencia entre el proveedor y el comprador, esto es en la mayor parte de los casos, en el traspaso industria - comercio, dado que la probabilidad de impunidad - crece con el número de sujetos que la autoridad tributaria debe controlar.

Además de las anteriores el impuesto presenta la ventaja de una mayor claridad en la formación de los precios pues estos están identificados netamente en cada fase ya sea de producción o de distribución.

Existe también mayor facilidad de los útiles reales de gestión de la empresa, se puede reconstruir el Valor Agregado de la empresa debido a la documentación que ha de tenerse.

En cuanto a los defectos del impuesto debe decirse que

presupone la existencia de una contabilidad regular, lo que constituye una carga administrativa, a veces gravosa para el contribuyente y un aumento de trabajo para el fisco por lo tanto resulta necesario en el Impuesto al Valor Agregado como lo fué en el Impuesto sobre la Renta que el Estado provea información oportuna sobre:

- Autorizaciones, avisos, presentación de declaraciones y formularios utilizados para ello.
- El cálculo del impuesto.
- Movimiento en el padrón de contribuyentes.
- Devoluciones.
- La atención a los contribuyentes.
- La fiscalización y los registros contables.
- Medios de defensa ante el fisco.

Al darse estos presupuestos de aplicación el Estado es tara reconociendo de hecho el lugar primordial que ocupa el Impuesto al Valor Agregado dentro del Sistema Tributario - Mexicano.

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

## CONCLUSIONES

La política fiscal es uno de los medios más poderosos con que cuenta el Estado para el logro de sus objetivos de política económica y social. Mediante el diseño de esta, se pretende lograr un financiamiento sano de operación, - una estructuración adecuada del gasto público concordante con las prioridades nacionales y una distribución justa y equitativa de los beneficios y los cargos que estas acciones demandan.

Debido a la gran importancia que tiene el sistema fiscal dentro de la economía y especialmente los Impuestos sobre la Renta y al Valor Agregado es necesario romper con - el círculo vicioso que ha existido entre el proceso inflacionario y la caída de los ingresos tributarios.

La inflación ha generado un deterioro en la recaudación tributaria que tiende a perpetuar la situación deficitaria de las finanzas públicas y retroalimentar la inflación.

El impacto negativo sobre los ingresos tributarios se debe principalmente a la erosión de las bases gravables de

los impuestos y al tiempo transcurrido entre la causación del gravamen y el entero al erario federal. Esta situación provoca, un déficit superior al originalmente previsto ante un gasto público determinado además de una necesidad de financiar dicho déficit con los escasos recursos existentes en la economía. Así, la demanda excesiva por recursos prestables genera, provoca no sólo un mayor gasto público y privado, sino además mayor gasto público por concepto de intereses y consecuentemente, un mayor déficit así como un mayor costo financiero para las empresas, que finalmente se traduce en mayores precios e inflación.

Las reformas planteadas dentro de la aplicación de los dos pilares de la recaudación en México buscan eliminar las distorsiones que causan en el aparato productivo y distributivo nacional la existencia de un proceso inflacionario y un esquema tributario no diseñado para operar en esas circunstancias.

Asimismo, se busca integrar al Impuesto sobre la Renta la característica de justicia y equidad que siempre se ha deseado al tender a gravar a cada contribuyente de acuerdo a su capacidad de pago, para recuperar la capacidad recaudatoria del impuesto.

Resulta necesario corregir el comportamiento que han seguido las empresas y que las ha llevado, en la mayoría de los casos a una situación endeble.

Si se logra la corrección de la Base Gravable se hará - que las empresas fortalezcan su situación financiera conduciéndose mejor en periodos de crisis.

Así pues el primer elemento para el logro de los propósitos anteriores lo constituye la modificación de la base gravable.

A medida en que la modificación de la base gravable restituya al Impuesto sobre la Renta su importantísima capacidad recaudatoria se hará factible la reducción de la tasa de gravamen de las empresas.

Por otra parte el problema principal del Impuesto al Valor Agregado es el de control y la evasión fiscal.

Desde su aparición el primer fuerte incentivo a la evasión fue dado por el incremento de la tasa normal del 4% en Ingresos Mercantiles al 10% y posteriormente a tasas de 15% y 20% pues se ha hecho difícil de entender por parte de la po--

blación que, aunque la tasa haya subido no solo no ha sido incrementada sino ha sido reducida.

El que el acreditamiento del Impuesto sea efectuado con siderando las operaciones por período ha dado como consecuencia el ocultamiento de facturas.

Con el sistema de acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado no solo se incurre en la no manifestación de operaciones sujetas al impuesto sino que el erario termina reembolsando al evasor sumas que pueden resultar iguales a aquellas evadidas y este tipo de evasión particular del Impuesto al Va lor Agregado tiene muchas probabilidades de no ser descubierto hasta que en la contabilidad del vendedor no se encuentren señas de la venta evadida, es decir en pocas palabras mediante una fiscalización eficaz.

El interés a la evasión subsiste sea dentro de la empresa que provee, la cual reduce su propio monto a pagar de impuesto y también en la empresa a la cual la mercancía es destinada, ya que el contribuyente tiene interés en facturar has ta un cierto límite, que ya ha decidido declarar para fines - fiscales. Así los intereses del vendedor vienen a coincidir con los del comprador y su proveedor, los cuales también han

fijado un límite en el monto oficial de sus operaciones.

Lo anterior ciertamente ha causado daños; - en la programación, obstaculizando los esfuerzos para el aumento de la productividad. También ha tenido efectos sobre la competitividad de la industria, al deshacer la capacidad productiva y proteger la economía subterránea que esta habituada a especular día con día.

Finalmente tal evasión incide en el impulso entre fisco y contribuyente y su interrelación misma que han mostrado que en México es utópico pensar en cualquier método tributario moderno.

Por todo lo anterior y en vista del comportamiento seguido por el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado dentro del Aparato Recaudador del Estado Mexicano - se hace necesario:

**PRIMERO.--** Contrarrestar los efectos nocivos de la complejidad del sistema impositivo lo que llevará a aquellos contribuyentes que obran de buena fe a cumplir en forma oportuna y cabal con sus obligaciones fiscales.

SEGUNDO.-- Lo anterior implica mayor empeño en programas como la simplificación administrativa que el gobierno - lleva a cabo y de la cual la sociedad es beneficiaria para - que sus efectos a su vez se traduzcan en elementos para ha- cer efectiva la equidad postulada por la política fiscal.

TERCERO.-- La simplificación deberá esforzarse vigorosamente por atenuar los costos económicos y procesales del - cumplimiento de las obligaciones fiscales y alentar la concurrencia y satisfacerlas voluntaria, regular y cabalmente, - preservando al mismo tiempo los elementos para que las auto- ridades ejerzan con eficacia sus responsabilidades públicas.

CUARTO.-- Finalmente se hace necesario un cambio radical en la manera de pensar y sentir del contribuyente que - cambie su pensamiento para orientarlo hacia la búsqueda del bien común, considerando que el pagar impuestos es el instru- mento por medio del cual podrá alcanzarse, y teniendo la se- guridad por parte del estado de que no se le pedirá algo más alla de sus posibilidades.

Lo anterior solo se podrá lograr en la medida en que - gobierno y gobernados se despojen del egoísmo inherente al - ser humano, y apliquen en sus tratos y en su vida la máxima de hacer a otros las cosas que quieramos que aquellos nos hagan.

B

I

B

L

I

O

G

R

A

F

I

A

## BIBLIOGRAFIA

1. Humberto Bruseño Bleira.  
"El Impuesto al Ingreso Global de las personas físicas"  
Ed. 2da., 1977. México.
2. Enrique Calvo Nicolán y Enrique Aguilar.  
"Problemas, soluciones e interpretaciones en materia -  
del Impuesto sobre la Renta".  
Editorial Themis, 2da. Ed., 1984. México.
3. Dolores Chapoy Bonifas.  
"Veinte años de evolución de la imposición a los rendi-  
mientos de Capital".  
1956 - 1976  
Ed. U.N.A.M., Dirección General de publicaciones, 1977  
México.
4. Ernesto Flores Zavala.  
"Ley del Impuesto sobre la Renta, antecedentes y Regla-  
mento".  
Editorial "Unión Gráfica, S.A.", 1977. México.
5. Ernesto Flores Zavala.  
"Elementos de finanzas públicas mexicanas".  
Editorial "Porrua", 1984. México.
6. Efraín Lechuga Santillán.  
"Ley del Impuesto sobre la Renta, casos prácticos".  
Ed. Fiscales, 1983.

7. Angel Antonio Mattiello Canales.  
"El Impuesto al Valor Agregado en México y sus perspectivas".  
Ed. IEE, S.A., 1979. México.
8. Emilio Margain Manatou.  
"Introducción al Estudio del Derecho".  
México.
9. Emilio Margain Manatou.  
"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano".  
Ed. Universitaria Potosina, 1975. México.
10. Luis Martínez López.  
"Ley del Impuesto sobre la Renta".  
Ed. Contables y Administrativas, 1983.
11. Javier Moreno Padilla y Javier Aguilar Alvarez.  
"Prontuario de Leyes Fiscales".  
Editorial "Trillas", 1979. México.
12. Javier Moreno Padilla.  
"Prontuario de Leyes Fiscales".  
Editorial "Trillas", 1985. México.
13. Juan Peroc. B. Nellyuslt y Julio Estrada.  
"Principios de economía política y tributación".  
Ed. Fondo de Cultura Económica, 1959. México.
14. Carlos Selliers Carbajas y Carlos Cevallos Esponda.  
"Análisis del Impuesto sobre la Renta".  
Editorial "Themis", 1989.

15. "Ley del Impuesto sobre la Renta".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1987. México
16. "Ley del Impuesto sobre la Renta".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1988. México
17. "Ley del Impuesto sobre la Renta".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1989. México
18. "Ley del Impuesto al Valor Agregado".  
1987
19. "Ley del Impuesto al Valor Agregado".  
1988.
20. "Ley del Impuesto al Valor Agregado".  
1989.
21. "Pequeña y Mediana Empresa".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1988. México
22. "Talleres fiscales, determinación de pagos provisionales, Sociedades Mercantiles".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1988.
23. "Talleres fiscales ajustes de pagos provisionales, Sociedades Mercantiles".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1988.
24. "Talleres fiscales pagos provisionales, Sociedades Mercantiles".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1989. México

25. "Iniciativa de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1986. México
26. "Iniciativa del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1988. México
27. "Apuntes sobre el paquete de reformas fiscales 1979--  
-1980".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1980.
28. "Adecuaciones fiscales".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1988.
29. "Adecuaciones fiscales".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1989.
30. "Simplificación fiscal".  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1987.