

24
277



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SECRETARÍA ACADÉMICA DE
ESTADÍSTICA Y DOCUMENTACIÓN

FACULTAD DE DERECHO

REGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES
EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

T E S I S

Que para obtener el título de:
LICENCIADO EN DERECHO

p r e s e n t a :
MARIA MICHAELA GOMEZ LEYVA

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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 está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

REGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES EN MATERIA
DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

INDICE.

	<u>Página</u>
INTRODUCCION	1
<u>CAPITULO I</u>	
SOCIEDADES MERCANTILES. GENERALIDADES	4
A). Antecedentes históricos.	
B). Concepto de sociedad mercantil.	
C). Personalidad jurídica de las sociedades.	
D). Tipos de sociedades mercantiles.	
E). Diferencia entre empresa y sociedad mercantil.	
<u>CAPITULO II</u>	
MARCO LEGAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO	17
A). Síntesis de la evolución del Impuesto sobre la Renta.	
B). Principios constitucionales.	
C). Poder tributario del Estado.	
D). Limitaciones constitucionales del poder tributario.	
E). Métodos de interpretación de las leyes fiscales.	

CAPITULO III

IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICABLE A LAS SOCIEDADES
MERCANTILES. TITULO II. AMPLIACION DE LA BASE.
PRIMERA PARTE.

64

- A). Resultado fiscal.
- B). Ingresos.
 - En efectivo.
 - En crédito.
 - En especie.
 - Fechas de obtención de los ingresos.
 - Estimativa de ingresos.
- C). Factores de ajuste y de actualización.
- D). Conceptos monetarios.
 - 1. Interés.
 - 2. Utilidad o pérdidas cambiarias.
 - 3. Componente inflacionario.
 - 4. Ganancia o pérdida inflacionaria.

CAPITULO IV

IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICABLE A LAS SOCIEDADES
MERCANTILES. TITULO II. AMPLIACION DE LA BASE
SEGUNDA PARTE.

96

- A). Generalidades de las deducciones.
- B). Compras de inventarios.

- C). Deduciones en general.
 - 1. Requisitos generales.
 - 2. Gastos no deducibles.
- D). Depreciación de activos.
 - a). Depreciación proporcional.
 - b). Ajuste al costo de adquisición.
 - c). Dedución inmediata de activos fijos nuevos.
- E). Pérdidas fiscales.

CAPITULO V

IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICABLE A LAS SOCIEDADES

MERCANTILES. TITULOII. AMPLIACION DE LA BASE.

TERCERA PARTE.

144

- A). Formas de pago del Impuesto.
- B). Pagos provisionales.
 - a). Cálculo del coeficiente de utilidad.
 - b). Obtención de la utilidad fiscal estimada.
 - c). Determinación del pago provisional.
 - d). Excepción a los pagos provisionales.
- C). Ajustes a los pagos provisionales.
- D). Disminución de los pagos provisionales.
- E). Cálculo del impuesto anual.
- F). Participación de utilidades a los trabajadores.

ANEXOS
CONCLUSIONES
BIBLIOGRAFIA

170
177
183

INTRODUCCION

Hija de un comerciante, conocí de cerca lo que en ese tiempo preocupaba a un grupo de contribuyentes que se dedicaban a la misma rama de actividad, el pago de sus impuestos a través de convenios y a personalidades como Don Roberto Hoyo que aun sin haberlo tratado, guardo un agradable recuerdo, siempre tan accesible a las peticiones de esta gente; por lo que quise de alguna manera intervenir en este diálogo, siempre con la idea fija de profundizar en el conocimiento de nuestro sistema impositivo, con el deseo que cada uno de nosotros, como mexicano, cumpliera con la disposición constitucional de "contribuir para los gastos públicos....de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

En el año de 1962 ingresé a trabajar en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público donde se me brindó la oportunidad de estudiar a fondo la parte contable de los impuestos convirtiendo en realidad lo que en un tiempo había sido un sueño, esta experiencia la considero fundamental en mi formación profesional, ya que colaboré en dicha dependencia por nueve años.

Posteriormente, con el deseo de incrementar mi acervo cultural y así poder comprender más de cerca lo que estaba sucediendo en nuestro país, ahondar en el conocimiento de los hechos, de nuestra Constitución, de la Ley Federal del Trabajo, en fin de todas las normas que nos regulan como ciudadanos, como trabajadores, etc., emprendí esta Licenciatura, de lo cual me

siento muy orgullosa, y es como he llegado a la elaboración de esta tesis.

Elegí este tema por ser parte de mi vida diaria durante más de veinticinco años, queriendo transmitir mis inquietudes a aquellos estudiantes que topen en el futuro con este trabajo, con la salvedad de que es una simple recopilación unida a las opiniones que me he llegado a formar en su aplicación constante. Únicamente incluí los conceptos que consideré imprescindibles para su inicio en el campo fiscal y que pudieran formarse una opinión global en lo relativo a las sociedades mercantiles.

Aunado a que el Impuesto sobre la Renta es la parte medular de nuestro sistema impositivo, por ser el impuesto que tiene mayor impacto económico en la recaudación como se demuestra cada año en la Ley de Ingresos de la Federación, particularmente, la de 1989 muestra las siguientes cifras:

	<u>Millones</u>	<u>¢</u>
1. Sobre la renta	24,451,466	40.00
2. Al activo de las empresas	1,498,340	2.45
3. Al valor agregado	16,298,785	26.65
4. Especial sobre producción y servicios	11,830,674	19.35
5. Erogaciones por remuneración al trabajo personal	601,167	0.98
6. Adquisición de inmuebles	1,885	0.00
7. Tenencia y uso de vehículos	359,375	0.58
8. Automóviles nuevos	322,991	0.52
9. Adquisición de azúcar, cacao y otros	100	0.00
10. Al comercio exterior	<u>5,789,581</u>	<u>9.47</u>
Total "I.- Impuestos	\$ 61,154,364"	100.0
	=====	=====

Hay que recordar que al ser un impuesto directo que grava la capacidad contributiva de toda la población activa, de alguna manera ésta se ve afectada al percibir ingresos, por salarios, arrendamientos, honorarios, intereses, etc., de los requisitos que deben cubrir para que las sociedades mercantiles les paguen lo que les corresponde o les compren mercancías o servicios, además de la importancia económica que reviste, por ser determinante en la redistribución equitativa de la riqueza, al menos eso es lo que se pretende en su aplicación.

Como ser humano siempre estoy inconforme y ésta no es la excepción, hubiese deseado que este trabajo llenara todas mis inquietudes y la de los lectores, cada vez que toco un tema desearía ampliarlo a lo máximo, pero no ha sido posible, ya que esta tesis podría convertirse en un tratado interminable, por las constantes reformas y temas a tratar dentro de este régimen, asimismo, mi intención es presentar un panorama, como ya lo dije antes, para el estudiante que tenga deseos de incursionar en el estudio de este impuesto y que comparta de alguna manera mi entusiasmo por esta materia que ha llenado toda mi vida profesional.

La sustentante.

CAPITULO I

SOCIEDADES MERCANTILES. GENERALIDADES

- A). Antecedentes históricos.
- B). Concepto de sociedad mercantil.
- C). Personalidad jurídica de las sociedades.
- D). Tipos de sociedades mercantiles.
- E). Diferencia entre empresa y sociedad mercantil.

SOCIEDADES MERCANTILES. GENERALIDADES

A).- ANTECEDENTES HISTORICOS.

La naturaleza esencial del hombre lo lleva a organizarse asociándose a otros hombres para que, unidos sus esfuerzos, logren algunas metas que en forma individual resultarían imposibles o de difícil logro. Es así como nacen las sociedades en la Edad Media en su forma primitiva de "comandita del mar" que era una especie de depósito por medio de la cual, una persona entregaba al dueño de una embarcación dinero para realizar una compra en común para posteriormente revenderla o exportarla, se participaba en proporción a lo invertido.

Todas las sociedades que nacen con posterioridad emanan del tipo latino "commenda", contrato cuya esencia consiste en el encargo dado por el commendator al tractator para que éste opere con el dinero o las mercancías que aquél le proporciona. Tiene dos formas típicas: a) "la accomendatio" y b) la "collegantia" o "societas", caracterizada esta última porque frente a terceros sólo actúa el tractator.

"Estas formas latinas tienen una estrechísima correspondencia con las germánicas denominadas Sendeve y Wedderlegginge." (1)

(1) Rodríguez y Rodríguez, Joaquín. Tratado de Sociedades Mercantiles Tomo I Pág. 2. Editorial Porrúa. México 1981.

Como se puede apreciar en la primera etapa las sociedades se distinguían por su carácter eventual, ya que se constituían para la realización de un fin concreto y determinado que debía llevarse a cabo en un plazo breve y una vez concluido el fin, dicha sociedad se disolvía.

En una segunda etapa cuando los comerciantes que se han estado asociando temporalmente reconocen las ventajas que han tenido deciden prolongar su duración y es cuando aparecen las sociedades permanentes que se constituyen en dos formas: a) las sociedades colectivas y b) las sociedades en comandita.

Al inicio del siglo XIII la sociedad colectiva ya funcionaba con principios semejantes a los actuales, es una sociedad de origen familiar, resultado de la transformación de las empresas artesanales individuales en sociedades basadas en el trabajo de los hijos de los artesanos o de la cooperación de los antiguos oficiales ascendidos a maestros.

De la antigua "commenda" se deriva la sociedad en comandita típica y la asociación en participación.

En el transcurso de los siglos XVII y XIX aparecen y se perfeccionan las sociedades de capital. Esta tercera etapa es trascendental en la madurez y plenitud de las sociedades mercantiles.

Ya en el curso del siglo XX las formas económicas y jurídicas de las empresas mercantiles sufren grandes alteraciones en su concepción tradicional como consecuencia de un doble fenómeno: la aparición de las sociedades de economía mixta, como formas de actuación del Estado en el campo de las actividades mercantiles y las grandes concentraciones industriales (Trusts, Kartels, Konzern, etc.).

B).- CONCEPTO DE SOCIEDAD MERCANTIL.

Actualmente la sociedad es un contrato que se concreta en la voluntad de los socios de obligarse a combinar sus esfuerzos o recursos para la realización de un fin común de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación mercantil (artículo 2688 del Código Civil).

De este concepto deducimos que las sociedades mercantiles son aquellas en que a través de un contrato los socios se obligan a combinar esfuerzos y recursos para la realización de un fin común que persiga la especulación mercantil.

La doctrina ha definido de diversas formas a la sociedad mercantil sin que los tratadistas hayan llegado a un acuerdo uniforme, lo cual podemos apreciar en los conceptos que se han elaborado.

Rafael de Pina Vara indica que la sociedad mercantil es la "Asociación de personas que crean un fondo patrimonial común para colaborar en la explotación de una empresa, con el ánimo de obtener un beneficio individual participando con el reparto de las ganancias que obtengan". (2)

El Lic. Joaquín Rodríguez y Rodríguez define: "La sociedad mercantil es el resultado de una declaración contractual" (3) Respecto a esta opinión el Lic. Mantilla Molina niega la existencia de la relación contractual definiendo a la sociedad mercantil como "el acto jurídico mediante el cual los socios se obligan a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de acuerdo con las normas que, para alguno de los tipos sociales en ella previstos, señala la ley mercantil." (4)

C).- PERSONALIDAD JURIDICA DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

El nacimiento de la personalidad jurídica es una consecuencia de la asociación de personas, llámese contrato o de cualquier otra forma y es precisamente el efecto más importante de la sociedad frente a terceros.

(2) De Pina Vara, Rafael. Elementos de Derecho Mercantil Mexicano. Pág. 48. Editorial Porrúa. México 1967.

(3) Rodríguez y Rodríguez, Joaquín. Ob. citada pág. 102.

(4) Mantilla Molina, Roberto. Derecho Mercantil. Pág. 186 Editorial Porrúa. México.

Por persona se entiende todo ser sujeto de derechos y obligaciones jurídicas, atribuir personalidad a las sociedades implica, por lo tanto, reconocerles capacidad jurídica, capacidad de goce y de ejercicio. Ahora bien, para el ejercicio de los derechos y para el cumplimiento de las obligaciones han de realizarse actos jurídicos, para los cuales son necesarias cualidades psíquicas, conocer y querer, que no puede tener una persona creada por la Ley, de aquí que la sociedad haya de tener órganos, es decir, seres humanos dotados de psique, que pongan al servicio de la sociedad su capacidad cognoscitiva y volitiva." (5)

La sociedad es una persona jurídica porque tiene voluntad propia -con medios destinados a conseguir el fin propio- su voluntad se forma necesariamente con el concurso de sus socios, ya que toda persona jurídica obra por medio de órganos humanos, pero se forma mediante requisitos especiales, convocatorias secretas o públicas y publicidad formal.

Olvidaría todo este proceso a través del cual se elabora toda aquella voluntad colectiva, quien sostuviera que la voluntad social es simplemente la suma de las voluntades expresas de los socios, y es tan cierta que la voluntad social es esencialmente distinta a la suma de las voluntades individuales de los socios, que ni siquiera el consentimiento unánime de los mismos socios cuando fuere recogido fuera de la asamblea o en

(5) Mantilla Molina, Roberto. Ob. citada pág. 193.

asamblea ilegalmente constituida, podría expresar la voluntad social ni obligar a la Sociedad.

Tan es así que para determinar el alcance de una deliberación social no se va a investigar la intención de cada uno de los socios, sino la intención colectiva de la mayoría, la cual resulta por sus órdenes del día y, hasta la voluntad de los disidentes concurre a formar la voluntad social, porque por la ley fundamental se halla constreñida.

Esta voluntad de la persona jurídica se manifiesta con una jerarquía de órganos subordinada al órgano mayor que es la asamblea de socios.

Asimismo, la sociedad se encuentra guiada en el ejercicio de su actividad por un fin propio, que es substancialmente distinto del de cada uno de los socios, y el propio ordenamiento jurídico establece las defensas adecuadas en los propios órganos de administración y de vigilancia, en los síndicos y en la autoridad judicial ya sea contra las insidias externas de terceros ó las internas de los socios, contra estas últimas que son las más peligrosas, la sociedad no se encuentra indefensa, porque se pueden combatir cuando ponen en peligro la hacienda social, constriñendo a los socios a pasar por todos los acuerdos que el interés social reclame.

Estos medios de defensa que la ley desconfiada proporciona a la sociedad contra los peligros internos y externos, son una prueba de la autonomía que dicha sociedad consigue mediante su propia constitución.

Podría temerse que la íntima comunidad de intereses que existe entre la sociedad y los socios hiciera peligrar la estabilidad del ente y la libertad patrimonial de los socios. Pero la disciplina jurídica de la institución, con un perfeccionamiento técnico tal que no hay semejante en la disciplina de otras personas jurídicas, concilia la doble autonomía patrimonial de la sociedad con la de los socios, mediante un ordenamiento que tiene su embrión en las sociedades colectivas y se desenvuelve en una admirable construcción jurídica en las de responsabilidad limitada, especialmente en las que tienen el capital social dividido en acciones.

D).- TIPOS DE SOCIEDADES MERCANTILES.

De acuerdo al predominio de uno de los dos elementos existen dos tipos de sociedades, las de personas y las de capitales; por la responsabilidad de los socios, sociedades de responsabilidad limitada o ilimitada.

De conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles las sociedades pueden ser:

1. **En nombre colectivo.**- Esta sociedad existe bajo una razón social en la que todos los socios responden subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales. La razón social se integra con el nombre de todos los socios o sólo con algunos de ellos agregando la palabra "compañía", en caso de la separación de uno de los socios se puede seguir utilizando la misma razón social añadiendo la palabra "sucesores".

La responsabilidad subsidiaria es aquella que se tiene en segundo término para cuando no se puede obtener el pago de una obligación, ilimitada porque cada uno de los socios responde con todo su patrimonio y solidaria porque la responsabilidad de cada uno de los socios es por el total y por la parte que le corresponde en la sociedad.

2. **En comandita simple.**- Existe también bajo una razón social y está compuesta por socios comanditados que responden subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales y por socios comanditarios que responden únicamente por el monto de sus aportaciones.

3. **De responsabilidad limitada.**- Puede existir bajo una denominación o razón social y los socios están obligados únicamente al monto de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables.

4. **En comandita por acciones.-** Existe bajo una denominación o razón social y se compone por socios comanditados que responden subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales y de uno varios socios comanditarios que responden hasta el monto de sus aportaciones. El capital social esta dividido en acciones que sólo pueden cederse con el consentimiento unánime de todos los socios comanditados y de las dos terceras partes de los socios comanditarios.

5. **Sociedad Anónima.-** Es la sociedad de capitales por excelencia y existe bajo una denominación, con un capital social dividido en acciones que pueden ser títulos negociables y los socios responden únicamente por el monto de sus aportaciones.

6. **Sociedad Cooperativa.-** Está integrada por personas de la clase trabajadora que aportan su trabajo personal (cooperativas de productores) o utilizan los servicios (cooperativas de consumo) en un número no menor de diez y con un capital variable. Funciona sobre principios de igualdad de derechos y obligaciones de los miembros, los cuales tienen un sólo voto y no persiguen fines de lucro.

7. **Sociedad de Responsabilidad limitada de interés público.-** Se constituye mediante autorización del ejecutivo federal para desarrollar actividades de interés público y particular, su capital es siempre variable.

E).- DIFERENCIA ENTRE EMPRESA Y SOCIEDAD MERCANTIL.

Las necesidades crecientes del mercado dieron origen a la formación de capitales, de mano de obra abundante, de organización por parte del hombre de negocios para que éste pudiera producir mercancías en gran escala, que a su vez fueran a satisfacer las exigencias del público y a crear nuevos hábitos de consumo, es cuando surge la empresa como un fenómeno económico-social. En Italia era considerada como un acto de comercio porque en su complejidad realizaba un acto de intermediación con fines de lucro, actualmente la empresa es la actividad del empresario.

Existen varios conceptos de empresa, según el punto de vista de que se trate, por ejemplo el artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo a la letra dice: "se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios y por establecimiento la unidad técnica que como sucursal, agencia u otra forma semejante, sea parte integrante y contribuya a la realización de los fines de la empresa."

El Lic. Mantilla Molina define a la negociación mercantil "como el conjunto de cosas y derechos combinados para obtener u ofrecer al público bienes o servicios, sistemáticamente y con fines de lucro." (6)

Como podemos apreciar el término "empresa" tiene una acepción económica, pues describe el objeto jurídico

(6)Mantilla Molina, Roberto. Ob. citada pág. 196.

correspondiente al fenómeno económico, su significación en el lenguaje legal no tiene el consentimiento unánime de los mercantilistas, algunos tratadistas sostienen que tiene personalidad jurídica distinta de la del comerciante, sin embargo, en ninguna ley existe tal atribución.

Las sociedades mercantiles son empresas, pero no todas las empresas son sociedades mercantiles, ya que estas últimas requieren de un proceso formal para constituirse lo que les da la característica fundamental que las distingue, su personalidad jurídica independiente de la de sus socios.

El empresario a través de la empresa o negociación mercantil actúa en nombre propio y responde con todos sus bienes ante terceros, tanto frente acreedores civiles como mercantiles.

En materia fiscal, por muchos años se les dió un tratamiento similar a las sociedades mercantiles y a las personas físicas dedicadas a actividades empresariales y así coexistieron en el sistema cedula los comerciantes, industriales y ganaderos (Cédulas I II y III) clasificados en causantes mayores y menores, las sociedades mercantiles siempre fueron mayores.

En el año de 1965 el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas continúa con este mismo tratamiento, ya que asimiló en el concepto empresa tanto a las sociedades mercantiles como a las personas físicas que desarrollaban una actividad empresarial.

La distinción que se hizo fue sólomente en cuanto a que en las sociedades se presumía que las utilidades se destinarían a la distribución de dividendos, lo que provocaría el pago de un impuesto adicional denominado sobre ganancias distribuibles. En el caso de las personas físicas ya no se gravaban las utilidades posteriormente, en virtud de que el propio empresario era quien recibía las ganancias.

Actualmente la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Título II contiene el tratamiento fiscal exclusivo para las sociedades mercantiles como veremos posteriormente en los Capítulos III, IV y V de esta tesis.

CAPITULO IIMARCO LEGAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO

- A). Síntesis de la evolución del Impuesto sobre la Renta
- B). Principios constitucionales.
- C). Poder tributario del Estado.
- D). Limitaciones constitucionales del poder tributario.
- E). Métodos de Interpretación de las leyes fiscales.

MARCO LEGAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO

A).- SINTESIS DE LA EVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Antes de la implantación del impuesto sobre la renta en México el sistema impositivo se caracterizaba principalmente, por el establecimiento de un gran número de impuestos indirectos, lo que originó que el sistema fuera complicado al existir diferentes cuotas que gravaban la misma fuente y diversos sistemas de recaudación. Se gravaba al sujeto del impuesto en atención al consumo de artículos de primera necesidad y no en proporción a su capacidad contributiva, en consecuencia, la carga tributaria recaía sobre las clases de escasos recursos económicos.

Con el objeto de abatir la injusticia distributiva se pensó en introducir en el sistema fiscal mexicano el impuesto sobre la renta personal que ya se había establecido en otros países con éxito por tratarse de un impuesto directo que grava al sujeto pasivo, tomando en consideración su capacidad contributiva.

No se pudo lograr este propósito por la situación económica del país, por las dificultades administrativas que originaba su control, además de la pésima distribución de la riqueza.

1.- **Impuesto del Centenario.**- El 20 de junio de 1921 nace el primer antecedente de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México con la promulgación de la ley que contenía el "Impuesto del Centenario". Este impuesto de carácter extraordinario se pagaría por una sola vez y la recaudación se destinaría exclusivamente a la adquisición de barcos para la Marina Mercante Nacional y para la realización de obras en los Puertos Nacionales.

Gravaba los ingresos o ganancias del mes de agosto de 1921 provenientes de actividades empresariales (comercio e industria), del ejercicio de una profesión libre o independiente, actividades artísticas, literarias o del trabajo personal subordinado, así como los rendimientos por la colocación de dinero o valores a rédito, obtención de dividendos o participación en las utilidades de las empresas. Esta ley dividía los ingresos tomando en cuenta la fuente de riqueza llamando a cada una de las clasificaciones, "cédulas".

2.- **Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de Sociedades y Empresas.**- Esta ley se establece en forma permanente y es aprobada el 21 de febrero de 1924, con apoyo en los artículos 12 de la Ley de Ingresos del Erario Federal y 10. de la Ley de Ingresos de la Federación, fracción XII incisos c) y d).

Como su nombre lo indica gravó en un principio únicamente los ingresos procedentes del trabajo y de la combinación del capital y del trabajo. Ese mismo año se le adiciona un impuesto aplicable a los ingresos provenientes del capital, es decir, se gravaba las utilidades de las empresas ya fueran sociedades mercantiles, asociaciones momentáneas o en participación.

La base del impuesto fue la utilidad percibida en un año, en dinero o en especie, no se consideraron las donaciones, los legados y los ingresos por loterías o apuestas por ser de carácter eventual y estaban exentas del pago del impuesto las instituciones de beneficencia, las asociaciones con fines culturales, políticos y religiosos, las cámaras de comercio, en general las instituciones que no tuvieran un fin de lucro, las empresas pertenecientes al Gobierno Federal, a los Estados y Municipios y a las sociedades cooperativas de producción y de consumo, exenciones que a la fecha se mantienen.

El impuesto sobre sueldos y salarios, se causaba sobre los ingresos totales percibidos mensualmente y en el supuesto de que el contribuyente obtuviera ingresos de dos o más empleos, éste debería acumular sus percepciones y pagar el impuesto sobre el total del ingreso, por su parte los patrones estaban obligados a la retención y entero del impuesto de sus trabajadores.

El impuesto sobre honorarios se causaba sobre los ingresos percibidos en el semestre, se aplicaba una tasa progresiva que iba del 1% hasta llegar al 2% para percepciones mayores de \$12,000 al semestre.

En el impuesto sobre las utilidades de las sociedades y empresas se gravaban las ganancias efectivamente percibidas durante un año. Se establecía que cuando una persona fuera propietario de varias empresas perfectamente separadas, cada una determinaba su impuesto. Tratándose de una sociedad con la explotación de varios giros o con varios locales obtenía su base gravable sobre la ganancia obtenida sobre el total de los giros y los locales.

Conjuntamente con esta ley entró en vigor su reglamento, el que dictaba una serie de normas encaminadas a facilitar el cumplimiento de la ley. El impuesto se pagaba en estampillas y en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 5 de abril de 1924 se adicionó a esta ley una serie de artículos con el fin de gravar a las sociedades extranjeras por ingresos procedentes de fuentes de riqueza situada en territorio nacional, basados en la teoría de la fuente del ingreso gravable, concepto vigente en el campo de la doble tributación internacional.

3.- Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.- Aparece la primera ley que establece lineamientos más generales por tanto, más equitativos y justos siguiendo cuatro postulados fundamentales:

1o. Exención del gravamen para un mínimo de existencia indispensables para cubrir las necesidades primordiales de la vida.

2o. Marca las diferencias entre las diversas clases de renta, capital y trabajo y la combinación de ambas.

3o. Incluye las tarifas progresivas para que a mayor ingreso o utilidad mayor gravamen.

4o. Reconoce deducciones por cargas familiares, tomando en cuenta el número de dependientes económicos del contribuyente.

Tiene en relación a las legislaciones anteriores mayor orden se inicia con la determinación de los sujetos del impuesto, personas físicas o morales, mexicanos o extranjeros, domiciliados o no en la República, que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.

Establece con mayor precisión el concepto de ingreso bruto para posteriormente determinar el ingreso gravable en cada

cédula. Define el concepto de renta como el ingreso en efectivo, en valores o en crédito que modifique el patrimonio del causante y del cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe. Este último requisito desaparece más tarde.

Las actividades gravables se clasificaron en siete cédulas como sigue:

Cédula I. Comercio.- Gravó los actos de comercio ejecutados de manera habitual o accidental, la base del impuesto era la diferencia entre el ingreso bruto y las deducciones autorizadas.

Cédula II. Industria.- Gravó la manufactura sobre bases semejantes a la cédula anterior.

Cédula III. Agricultura.- Gravó las actividades del campo sobre bases semejantes a la cédula primera con reducción en el pago del impuesto.

Cédula IV. Productos del capital como intereses, descuentos, anticipos, depósitos, fianzas, obligaciones, bonos, acciones, arrendamientos y otras operaciones o "inversiones de capital". La base gravable era el ingreso bruto, sin deducción alguna, lo cual, sigue vigente hasta la fecha.

Cédula V. Concesiones.- Gravó las percepciones de los causantes obtenidas de manera habitual por la explotación del subsuelo o una concesión otorgada por el Estado.

Cédula VI. Sueldos y salarios.- Gravó con dos tarifas los ingresos de los asalariados , el impuesto fue progresivo y contempló un - mínimo exento de \$ 2,000.- así como deducciones familiares de acuerdo al lugar donde vivía el causante.

Cédula VII. Honorarios.- Se incluyeron en esta cédula a los profesionistas, artesanos y artistas, igual que en la anterior se aplicaban dos tarifas con idénticos desgravámenes por cargas familiares.

Se mantuvo el sistema de retención, el pago se hacía con estampillas y se presentaban en manifestaciones en formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda en las Oficinas Receptoras, para posteriormente ser revisadas por las Juntas Calificadoras.

Marca una diferencia en relación a la ley de 1924 sobre la acumulación de ingresos gravados en una misma cédula, al señalar en su artículo 39 "Cuando un causante perciba ingresos o ganancias por conceptos comprendidos en varias cédulas, el impuesto se causará por cada cédula y deberá hacer sus

declaraciones separadamente, cuando perciba ingresos por diversos negocios comprendidos en una misma cédula, hará un sola declaración que abarque el total de dichos ingresos."

Durante su vigencia se implantó la prescripción tanto para el fisco como para el contribuyente, la compensación de los pagos en exceso y la certificación de la declaración del impuesto sobre la renta por contador público que tuviera autorización para estos fines por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Finalmente se agruparon las cédulas I (comercio), II (industria) y III (agricultura) en una sola.

4.- Ley del Impuesto de la Renta sobre el Super provecho.- Este impuesto aprobado el 27 de diciembre de 1939, consideró, aunque en forma limitada, la capacidad de pago del contribuyente, al tomar en cuenta la relación que existía entre la utilidad y el capital invertido. Este gravamen recayó sobre los contribuyentes de la cédula I (comercio, industria y agricultura) con ingresos mayores de \$ 100,000 y cuyas utilidades rebasaran el 15% del capital contable, fué el antecedente de la Ley sobre Utilidades Excedentes y se derogó en 1941 por considerarse injusta.

5.- Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941.- Ordena los conceptos de la ley de 1925, simplifica la

forma de pago a los contribuyentes menores al establecer tablas clasificadoras de los ingresos, señala las bases para aplicar la estimativa a los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones fiscales, nace el gravamen sobre dividendos con la implantación del impuesto sobre ganancias distribuibles formando parte de la Cédula II relativa a imposición de capitales.

Esta ley sufrió varias modificaciones y adiciones en sus doce años de vigencia y sus experiencias fueron contempladas en la ley que la sustituyó.

6.- Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1953.- Nuevamente se establecen siete cédulas y una tasa complementaria.

Cédula I. Comercio.

Cédula II. Industria .

Cédula III. Agricultura, ganadería y pesca.

Cédula IV. Remuneración del trabajo personal.

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

Cédula VI. Imposición de capitales y

Cédula VII. Regalías y enajenación de concesiones.

Tasa sobre utilidades excedentes, se aplicaba a los contribuyentes de las tres primeras cédulas.

Se modifica la mecánica para el cálculo de los pagos

provisionales de las Cédulas I, II y III aplicando el porcentaje de utilidad declarado en el ejercicio anterior a los ingresos del periodo.

En la Cédula VI se incluía un renglón de "ganancias distribuibles" y se les permitía deducir un 20% para incrementar la reserva adicional de reinversión, porcentaje que se podía elevar, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reformas relevantes a esta ley:

10 de enero de 1956. La utilidad en venta de activos fijos podía considerarse como operación accidental o acumularse al total de los ingresos ordinarios del contribuyente; se permite la deducción del 20 % del importe del valor del equipo de transporte; se establece un régimen especial a la minería, se autoriza la capitalización de reservas de capital en Cédula VI; los ganaderos cubrirán un 2 % del importe de sus ventas como pago provisional cancelando timbres en la factura.

30 de diciembre de 1958. Aparecen como contribuyentes en Cédula I los extranjeros residentes en el extranjero que presten asistencia técnica a empresas residentes en México, mediante la retención de 10 % sobre el ingreso bruto, las compañías de seguros extranjeras se les retendría un 4 % sobre el monto total de las primas recibidas.

31 de diciembre de 1961. Los conceptos englobados en la Cédula VI, se dividen en tres cédulas: VI imposición de capitales, VII ganancias distribuibles y VIII arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos y regalías entre particulares; la Cédula VII, se pasa a la IX enajenación de concesiones y regalías relacionadas con éstas. Nace la Tasa sobre ingresos acumulables aplicable a las personas físicas que obtuvieran ingresos en dos o más cédulas.

Se adicionó un 5% a la tasa que gravaba las ganancias efectivamente distribuidas a los tenedores de títulos al portador, siempre que no los depositaran en custodia en alguna institución de crédito, se estableció la obligación de obtener autorización para deducir un 10% e incrementar la reserva de reinversión. Los contribuyentes en Cédulas II y III podían deducir cualquier porcentaje previa autorización para fomentar la inversión en activos fijos.

28 de diciembre de 1962.- Se limita la deducción al importe de las rentas pagadas al 12% del valor de avalúo del inmueble, se incluye la deducción de cuentas incobrables debidamente comprobadas, además de la deducción sin comprobación del uno al millar sobre las ventas.

7.- Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1964. El Gobierno Federal considera que México está entrando a una etapa de industrialización y franco desarrollo en su

economía, por lo que considera que es necesario emplear mayores capitales y movilizar los existentes para poder aprovechar sus recursos naturales, materiales y humanos, por tanto, elevar el nivel de la población de escasos recursos y así desaparecer los privilegios y la mala distribución de la riqueza.

Para obtener los recursos financieros necesarios, el gobierno manifestó que se recurriría, principalmente, al capital nacional proveniente del ahorro interno y en forma secundaria a los recursos del exterior.

Aunado al desarrollo económico y social debería estar la modernización del sistema impositivo, para que así el Impuesto sobre la Renta se convirtiera en la principal fuente de ingresos del Estado y los impuestos indirectos desaparecieran paulatinamente por considerarse injustos.

Simplificar el sistema impositivo, haciéndolo más sencillo, comprensible y claro, para que todos los contribuyentes pudieran cumplir sus obligaciones fiscales directa y personalmente, evitando trámites difíciles que propiciaran la evasión fiscal.

El Estado, en ese tiempo, señaló tres metas que se cumplirían con esta reforma:

Primera.- Obtener mayores ingresos al tener un mejor control de los contribuyentes.

Segunda.- Distribución equitativa y justa de la carga tributaria, gravando a los causantes en proporción a su capacidad real.

Tercera.- Conservar y desarrollar las fuentes del impuesto, incrementando la capitalización y fomentando el ahorro.

Esta ley establece un sistema mixto en el que se respeta la fuente de los ingresos, con la obligación de acumularlos, independientemente de su origen.

El Reglamento de esta ley entra en vigor hasta octubre de 1977 doce años más tarde, casi al final de su vigencia ya que la ley se mantuvo durante dieciséis años con pequeños cambios. Es hasta las reformas publicadas el 31 de diciembre de 1977 que se introducen modificaciones como la inclusión de la transparencia fiscal en materia de dividendos y la eliminación de las retenciones de impuesto a las sociedades mexicanas que percibían ingresos sobre productos de capital.

En las reformas vigentes para 1979 se otorga una deducción adicional a las sociedades mercantiles y personas físicas con actividad empresarial, cuyo pasivo total fuera inferior a la suma de la depreciación fiscal anual más el

promedio del valor de los documentos por cobrar a largo plazo y las inversiones en títulos valor, a esta diferencia se le aplicaba un factor y el resultado era la deducción adicional.

Se modifica la estructura del impuesto de las personas físicas, se establece un sistema único, se suprimen las deducciones personales y se otorga una deducción general equivalente al salario mínimo general anual de la zona en que radique el contribuyente con una sola tarifa para aplicarla sobre todos los ingresos de las personas físicas sea cual fuere su origen.

8.- Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980.- Abroga la ley de 1964, se elimina la nacionalidad para determinar a los sujetos del impuesto, quedando la residencia y la fuente de riqueza, nace el concepto de establecimiento permanente, las unidades económicas dejan de ser contribuyentes del impuesto, se instituyen nuevos tratamientos para la asociación en participación, el fideicomiso, las sucesiones y las personas morales con fines no lucrativos y se agrupan en capítulo por separado a los residentes en el extranjero que obtienen ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

La ley se divide en cinco títulos:

Título I. Disposiciones generales.

Título II. Sociedades mercantiles.

Título III. Personas morales con fines no lucrativos.

Título IV. Personas físicas.

Título V. Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

a). Modificaciones del 31 de diciembre de 1981.- Se crea un capítulo para las sociedades mercantiles controladoras, se limitan las ventas en abonos a empresas que realmente financien las compras a un plazo mayor de doce meses. Los aspectos generales pasan a formar parte del nuevo Código Fiscal de la Federación, mismo que entraría en vigor el 1o. de octubre de 1982.

b). Modificaciones del 31 de diciembre de 1982.- Se instaure en forma obligatoria el método de transparencia fiscal al hacer deducibles para las sociedades mercantiles los dividendos pagados en efectivo y acumulables para las personas físicas y las empresas que los reciban. Para efectos de la deducción adicional contenida en el artículo 51, se permite la corrección por inflación tomando como punto de partida la depreciación de los bienes adquiridos hasta 1972 en lugar de 1978; se crea el Título VI relativo a "estímulos fiscales".

c). Modificaciones a la ley del 31 de diciembre de 1983.- Se implanta la retención del 10% sobre los pagos a personas físicas por concepto de honorarios a profesionistas y arrendamientos, se crea un estímulo a las personas físicas que inviertan en cuentas especiales de ahorro.

d). Modificaciones a la ley del 31 de diciembre de 1984.- Se hacen adecuaciones al tratamiento de dividendos, ya no serán deducibles los dividendos decretados, ni los reembolsos de capital cuando se hagan con cargo al superávit por revaluación o a otras reservas que reflejen el efecto inflacionario. Se propone un nuevo régimen de dividendos para que entre en vigor en 1986 consistente en la acumulación y acreditamiento del impuesto, posteriormente se cancela antes de que se inicie su vigencia.

e). Modificaciones a la Ley el 31 de diciembre de 1985.- Se incorpora la obligación de presentar declaraciones informativas de las operaciones celebradas con otros contribuyentes (clientes, proveedores, arrendadores, profesionistas, accionistas, etc.).

9.- Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1986.- Nace una nueva ley, esta reforma es una reestructuración total para las sociedades mercantiles y las personas físicas dedicadas a una actividad empresarial, ya que se crean dos títulos que paulatinamente irán cediendo terreno al nuevo, para sociedades mercantiles casi todas las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 1986 pasan a un nuevo título VII denominado "Sistema Tradicional" y el Título II incluye todas las novedades que en si representan una ampliación de la base del gravamen.

En principio esta reforma se planeó para que coexistieran las dos bases durante cuatro años. En este periodo de transición la base ampliada del Título II iría ganando terreno hasta que la base tradicional desapareciera.

Se determinó que durante los próximos cuatro años subsistirían conjuntamente los dos sistemas, el tradicional (Título VII) y el de ampliación de la base (Título II) y paulatinamente iría desapareciendo el sistema tradicional para cederle el paso al sistema nuevo (Título II), el cual regiría en toda su integridad en 1991.

En este periodo de transición las sociedades mercantiles aplicarán simultáneamente en forma paralela los dos títulos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Título II que contiene el sistema nuevo y el Título VII que contiene todas las disposiciones que se habían venido aplicando en el sistema tradicional hasta el 31 de diciembre de 1986 con el mismo numeral de los artículos adicionados de la palabra "Bis".

Se incorpora el Título VIII que contiene la mecánica para este periodo de transición y como es natural estará en vigor de 1987 a 1990, su numeración comprende los artículos 801 al 817.

Les corresponde a las sociedades mercantiles determinar el impuesto en cada uno de los títulos y sumarlos para exhibirlos en las siguientes proporciones:

<u>AÑO</u>	<u>TITULO II</u>	<u>TITULO VII</u>	<u>ISR</u>
1987	20 %	80 %	100 %
1988	40 %	60 %	100 %
1989	60 %	40 %	100 %
1990	80 %	20 %	100 %
1991	100 %	0 %	100 %

Las autoridades fiscales decidieron otorgar a las sociedades mercantiles, cuyo ejercicio fiscal actual no coincidiera con el año de calendario, la opción de anticipar el cierre al 31 de diciembre de 1986 con la simple presentación de un aviso ante la autoridad recaudadora correspondiente a su domicilio fiscal a más tardar el 31 de marzo de 1987, no obstante que recientemente hubieran efectuado un cambio y todavía no transcurrieran los cinco años que como regla general indica el Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, se precisó que el pago provisional del Título VII correspondiente a enero de 1987 se haría al 100 % sin aplicar el porcentaje del 80 % a que hace referencia la disposición que contiene las reglas para este período de transición.

Por otra parte el último párrafo del artículo 805 de la Ley señala que los pagos correspondientes al Título II de los meses de enero y febrero de 1987 se efectuarán hasta el siete de

marzo conjuntamente. Suponemos que esta excepción a la regla general de hacer pagos mensuales se debe a que las autoridades deseaban que los contribuyentes tuvieran tiempo para asimilar la reforma fiscal.

Además se establece en este período de transición una mecánica para determinar el coeficiente de utilidad del ejercicio anterior para el cálculo de los pagos provisionales en Título II (Base Nueva) en tanto los contribuyentes no hayan presentado una declaración determinada conforme a las nuevas reglas de este Título.

El procedimiento consistió en calcular la deducción adicional contenida en el artículo 51 Bis y cuando el resultado de este cálculo fuera positivo se sumaría a la utilidad fiscal o se disminuiría de la pérdida fiscal.

a).- **Modificaciones a la Ley publicadas el 31 de diciembre de 1987.** Con estas reformas se pretende aumentar la recaudación, corregir las deficiencias observadas durante el primer año de aplicación de la Ley derivadas de errores en la redacción de las disposiciones y en algunos casos simplificar su aplicación.

Se incorpora una disposición que determina el momento de acumulación de los ingresos, se rectifica la mecánica de cálculo de la depreciación, ya que las disposiciones vigentes

para el año anterior parecían indicar que la deducción de las inversiones podía ser eterna, se modifica la mecánica de actualización de pérdidas fiscales por amortizar en Título II.

Para incrementar la recaudación se incorpora la obligación de hacer dos cálculos adicionales a los pagos provisionales denominados "ajustes", consistentes en determinar en el sexto y onceavo mes un resultado fiscal provisional en base a cifras reales y calcular el impuesto correspondiente, para que en el caso de que los pagos provisionales mensuales sean menores, se ajusten en el pago del séptimo y doceavo mes del ejercicio. Lo que resulta incongruente es que si el resultado es saldo a favor no se permite compensarlo contra los pagos provisionales mensuales siguientes, a menos que se solicite autorización. Cabe mencionar que en la realidad la autoridad no resuelve las peticiones presentadas para aprobar estas compensaciones.

b). **Modificaciones a la Ley publicadas el 31 de diciembre de 1988.**- Se decide eliminar definitivamente la base tradicional y entra de lleno la base del Título II, se cambia nuevamente el régimen de dividendos eliminando su deducción-acumulación de la determinación del resultado fiscal y para atraer inversionistas se modifica la mecánica de cálculo del impuesto correspondiente al accionista hasta lograr inclusive un ingreso exento, dependiendo de si la utilidad repartida proviene de "utilidades fiscales que ya pagaron impuesto" o no.

Al desaparecer la base tradicional se reforma el artículo 801 correspondiente al mecanismo de transición para quedar como sigue:

<u>AÑO</u>	<u>TITULO II</u>	<u>TITULO VII</u>	<u>ISR</u>
1987	20 %	80 %	100 %
1988	40 %	60 %	100 %
1989	100 %	-	100 %
1990	100 %		100 %

B).- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

En la primera etapa de la actividad financiera del Estado, se establece la necesidad de obtener ingresos para el logro de sus fines, es decir, efectuar los gastos públicos para cubrir las necesidades públicas en general.

Dicha obtención de ingresos se hace a través de institutos de derecho privado como son la explotación de los recursos del Estado y de institutos de derecho público como son el establecimiento de impuestos, contratación de empréstitos y emisión de bonos.

En nuestro sistema legal, el principio para el establecimiento de impuestos, está contenido en la fracción IV,

del artículo 31 de nuestra ley suprema, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra dice: "Son obligaciones de todos los mexicanos:" "IV. Contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

De este precepto constitucional se desprende en primer término que los principales obligados al pago de los impuestos son los ciudadanos mexicanos, sin embargo como veremos posteriormente, en materia de Impuesto sobre la Renta, se eliminó del concepto "sujeto del impuesto", la nacionalidad, posiblemente, por la dificultad que existe para el control de los mexicanos residentes en el extranjero dando paso al concepto de residencia y establecimiento permanente.

Claro está que en el Código Fiscal de la Federación se incorporó dentro del concepto de domicilio, que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana, salvo prueba en contrario, se presume que son residentes en territorio nacional, lo que sólo se puede demostrar acreditando haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país.

Ahora bien la forma de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y Municipios de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es a través de los impuestos, los cuales están contenidos en las leyes, las que

a su vez obedecen a un proceso legislativo, con lo que se le está dando protección jurídica a los ciudadanos ya que como veremos más adelante no cualquier autoridad puede imponer leyes o impuestos.

De aquí se desprenden dos interrogantes, ¿qué es proporcional? ¿qué es equitativo?. El Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) José Rivera Pérez Campos señala: "El requisito de equidad significa que debe ser universal, de tal manera que si adolece de falta de generalidad, que es un requisito jurídico la ley es inequitativa." (6)

"Por otro lado el requisito de proporcionalidad mira a la "economicidad del impuesto." No es proporcional la carga que agote la fuente impositiva, aquéllas que sus gastos de recaudación sean mayores que la recaudación misma." (6)

Margain Manautou, Emilio considera que las palabras "proporcional y equitativa " contienen dos conceptos: 1) "Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; 2) "que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación". (7)

(6) Margain Manautou Emilio. Introducción al Derecho Tributario Mexicano. Pág.78. Segunda edición. Univesidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1969.

(7) Margain Manautou, Emilio. Ob. citada citada pág. 79.

Ahora bien, para que una ley pueda disponer en que forma se va a cubrir un gravamen, primero tiene que pasar por un proceso legislativo, para lo cual, el Estado haciendo uso de su "potestad tributaria" (posibilidad de establecer impuestos y obligar al contribuyente a pagarlos), debe cumplir con los requisitos previamente establecidos en la Constitución en materia de aprobación de leyes, es decir, estar conceptuada dentro de un marco legal, ya que de otra manera sería una actividad arbitraria del Estado.

De todo lo anterior, se desprende un principio esencial "nullum tributum sine lege", no hay tributo sin ley.

Este principio está reforzado por el artículo 14 Constitucional que dispone que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino de acuerdo con las leyes expedidas con anterioridad al hecho, lo cual es perfectamente entendible dadas las limitaciones a la libertad y a la propiedad individual que tienen implícitas las leyes fiscales y que trataremos con mayor amplitud en el punto D).

En la primera etapa de la actividad financiera se establece la necesidad de obtener ingresos a través de institutos de derecho privado (explotación de sus recursos) y de institutos de derecho público (impuestos, contratación de empréstitos, emisión de bonos).

Otro de los principios constitucionales está en las facultades legislativas para establecer tributos, preparar, aprobar y controlar el presupuesto de ingresos etc.

C). PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

Se concibe como la facultad que tiene el Estado para imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, misma que se utilizará para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas a dicho Estado.

Este poder tributario del Estado puede ser:

1.- Originario cuando nace de la Constitución.

2.- Delegado cuando ha sido transmitido por una entidad que tiene el poder originario. En la República Mexicana este supuesto es excepcional.

Es importante notar que de los tres sujetos activos previstos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional sólo la Federación y los Estados tienen pleno poder tributario, es decir, disponer libremente de las contribuciones que recaudan, en cambio los Municipios están restringidos a la administración de su hacienda, pero el establecimiento de sus contribuciones está asignado a las legislaturas de los Estados de acuerdo con el contenido de la fracción II del artículo 115 Constitucional.

Debe distinguirse el "poder tributario" de la "competencia tributaria", esta última consiste en poder recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho generador. El titular de la "competencia tributaria" es el acreedor de la prestación tributaria.

La regla general es que las titularidades del "poder tributario" y de la "competencia tributaria" coincidan en una misma entidad, la excepción es el Municipio, mismo que posee la "competencia tributaria" pero el titular del "poder tributario" del mismo tributo radica en la legislatura o Congreso del Estado donde se localiza el Municipio.

El "poder tributario" del Estado Mexicano se divide en dos atendiendo a las fuentes impositivas:

a).- Exclusivas para la Federación.

b).- Concurrentes. Gravadas simultáneamente por la Federación y los Estados.

a).- Exclusivas para la Federación.- La fracción VII del artículo 73 de la Constitución faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Esta disposición se ha interpretado en el sentido de que confiere al gobierno Federal "poder tributario" ilimitado.

Asimismo, la fracción XXIX del mismo artículo reserva a la Federación las siguientes fuentes en forma exclusiva:

- 1o. Sobre comercio exterior.
- 2o. Sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 Constitucional.
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5o. Especiales sobre:
 - Energía eléctrica.
 - Producción y consumo de tabacos labrados.
 - Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - Cerillos y fósforos.
 - Aguamiel y productos de su fermentación.
 - Explotación forestal, y
 - Producción y consumo de cerveza.

Por otra parte, la Federación tiene poder exclusivo sobre las materias contenidas en las fracciones III a VII del artículo 117 de la Constitución ya que prohíbe a los Estados lo siguiente:

"III. Acuña moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado;"

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

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

"VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía."

"VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias en impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distintas procedencias."

b).- Concurrentes.- En principio los Estados Mexicanos concurren con la Federación en el "poder tributario general" al existir una República Federal y ésta ha sido un principio tradicional de todas las constituciones federales a su vez confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Este principio tradicional según opinión sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se fundamenta en el artículo 124 de la Constitución, el cual dispone que "todas las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados."

Al Lic. de la Garza le parece que el poder tributario de los Estados está fundado en otros preceptos de la Constitución particularmente en el artículo 40 que dispone " es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental."(8)

Cualquiera que sea la opinión, la realidad es que existen fuentes impositivas exclusivas para la Federación y otras para el Estado, tan es así que para evitar la doble tributación o cargas excesivas para los contribuyentes nació la Ley de Coordinación Fiscal.

D).- LIMITACIONES CONSTITUCIONALES DEL PODER TRIBUTARIO.

Ya vimos que el Estado tiene la potestad de imponer a los gobernados la obligación de contribuir a los gastos públicos

(8) De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México 1985.

del Estado a través de diversas formas, entre ellas el pago de impuestos. Sin embargo, estas cargas deben estar fundamentadas en leyes aprobadas por el Congreso de la Unión como lo establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional ya citado.

Dichas leyes no deben invadir la esfera jurídica del gobernado para lo cual, la propia Constitución, contempla una serie de principios denominados "garantías individuales" para protegerlo de los abusos de autoridad de los gobernantes. En materia fiscal las garantías que protegen al gobernado son las siguientes:

1.- **Garantías de seguridad jurídica.**- Son el conjunto de formalidades jurídicas a que debe sujetarse cualquier acto de autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación de los derechos del gobernado. Estas garantías implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse la actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de la esfera del gobernado, integrada por el conjunto de sus derechos subjetivos.

La seguridad jurídica se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado, quien tiene obligación de acatarlos y observarlos. Los preceptos de la Constitución que

consagran esta garantía están contenidos en los artículos 14 al 23 y 26.

a).- El artículo 14 en materia fiscal consagra las siguientes garantías:

- 1o. Garantía de irretroactividad de la ley.
- 2o. Garantía de audiencia

1o. Garantía de irretroactividad de la ley.- El primer párrafo del artículo 14 Constitucional a la letra dice: "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna" . Esta disposición contiene el fundamento de la retroactividad, tanto en materia fiscal, como en otras materias, penal, civil, administrativa, etc.

Esta prohibición está dirigida a las autoridades que aplican las leyes, lo que conlleva a que si se expide una ley retroactiva no podrá aplicarse, por lo que trae implícita la prohibición de expedir una ley retroactiva. Constituirá una violación a la garantía de seguridad jurídica cuando su aplicación origine un perjuicio personal.

Toda disposición legal tiene una vigencia determinada en el tiempo - desde que se aprueba hasta que se deroga o abroga expresa o tácitamente por una norma nueva -, por tanto, toda ley a partir del momento en que entra en vigor, rige para el futuro,

esto es, está dotada de validez respecto de todos los actos o hechos que se sucedan con posterioridad (facta futura), por tanto, no debe normar acontecimientos o estados producidos con anterioridad al instante en que adquiera fuerza de regulación, ya que éstos quedan sujetos al imperio de la ley antigua, es decir, a la ley que estaba vigente al momento de producirse el hecho.

La retroactividad de una ley consiste en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidas con anterioridad al momento en que la ley entra en vigor, ya sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, o bien alterando o afectando un estado jurídico preexistente.

Con este principio se asegura que una ley no sea aplicable a los actos, hechos o situaciones que hayan tenido lugar antes de que adquiera fuerza de regulación (toda ley rige para el futuro y no hacia el pasado).

En consecuencia, una norma jurídica es retroactiva cuando se aplica a un hecho consumado con anterioridad a su vigencia, es decir, a un acontecimiento que no genera consecuencias jurídicas dentro de su período de vigencia y que se ha realizado plenamente con anterioridad (facta praeterita).

La ley debe aplicarse a situaciones en curso (facta pendencia), por lo cual debe establecerse claramente la

separación entre la parte de los hechos anteriores a la fecha de cambio de la legislación.

Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). En materia fiscal el criterio no es uniforme, algunos tratadistas afirman que no se puede aplicar en materia fiscal porque podría perjudicar los intereses del fisco. La SCJN congruente con esta opinión ha manifestado que en materia fiscal y administrativa no hay una doctrina especial en materia de retroactividad y ha invocado la teoría de Roubier y que cita Flores Zavala y que dice: "Este principio (el de la no retroactividad) corresponde al problema de la aplicación en el tiempo, cuestión que se complicó extraordinariamente en el siglo pasado, con la distinción hecha, por la doctrina clásica, entre derechos adquiridos y simples expectativas concepción que ha dejado de ser aplicada por esta Suprema Corte de Justicia, como puede verse en la ejecutoria Sánchez Vda. de Terán, Ricarda, para ser sustituida por la teoría moderna que se funda en el principio de que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho ya realizado. El problema de la aplicación de las leyes en cuanto al tiempo, descansa en la diferencia entre el efecto inmediato y el efecto retroactivo de una ley, siendo el primero, la aplicación de una ley en el presente y el segundo en el pasado. El principio general es que la aplicación de toda ley es inmediata, esto es, que se aplica en el presente, pero que no puede ser aplicada al pasado. Esta

distinción se ve con claridad cuando se trata de situaciones jurídicas nacidas y extinguidas bajo el imperio de una sola ley, pero requiere algunas explicaciones cuando la duración de una situación jurídica nacida al amparo de una ley, se prolonga más allá de la fecha en que dicha ley fue sustituida por otra. Para estos casos, se hace preciso determinar en qué consiste el efecto inmediato y cuál sería el retroactivo de una nueva ley, pudiendo, a este respecto darse como criterio general el presupuesto de Roubier en su libro "Les Conflicts de Lois dans le Temps": "Si la nueva ley pretende aplicarse a los hechos verificados (facta praeterita) es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (facta pendentia), ser necesario establecer una separación entre las partes anteriores, para las cuales la ley nueva, al aplicarse, no tendrá sino un efecto inmediato; por último, con relación a los hechos futuros (facta futura) es claro que la ley no puede ser nunca retroactiva."(9)

Para evitar la retroactividad el Código Fiscal de la Federación vigente en 1981 en el artículo 6o. dispone que las contribuciones deben determinarse de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación. En cambio son aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad.

2o. Garantía de audiencia.- El artículo 14 Constitucional a la letra dice: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos

(9) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas. Págs.150 y 151. Editorial Porrúa. México 1966.

sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

En principio esta garantía estuvo dirigida a las autoridades judiciales, posteriormente se hizo extensiva a las autoridades administrativas y finalmente en el año de 1942 la SCJN la amplió al poder legislativo en la resolución de un juicio de amparo. Esta garantía opera contra los actos de privación cometidos por la autoridad. Dichos actos de privación implican una merma que sufre el particular en su patrimonio o que se le impida la obtención de un bien que lo incremente y pueden ser actos provisionales o definitivos. El acto de privación provisional tiene como fin garantizar ciertos derechos y el acto de privación definitivo es cuando se priva al particular de un bien.

El precepto constitucional establece los siguientes requisitos de esta garantía:

10. Que sea mediante juicio. El contribuyente sólo va a perder sus derechos o bienes una vez que haya sido oído y vencido en juicio.

20. Que el juicio se lleve ante tribunal previamente establecido.

3o. Que se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento. Este requisito tiene dos acepciones, formalidad de ser oído y oportunidad para presentar pruebas y desahogarlas.

4o. La sentencia definitiva debe pronunciarse conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho (a efecto de que las leyes no se apliquen retroactivamente).

En materia fiscal esta garantía se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la administración para esa determinación; en el procedimiento oficioso y contencioso que contiene el Código Fiscal de la Federación y en algunas leyes particulares que conceden recursos o instancias administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales.

Las autoridades administrativas están obligadas a llenar los requisitos que señale la norma secundaria aplicable, a cumplir las formalidades esenciales del procedimiento, escuchar la defensa del particular y recibirle las pruebas que rinda para apoyarla, aun cuando la ley que rija el acto no establezca esta garantía.

La SCJN ha establecido una excepción en materia fiscal, tratándose de créditos fiscales, la autoridad no tiene obligación de escuchar previamente al contribuyente para proceder a su liquidación, cuando el monto de los créditos y su determinación

se hicieron con apego a las disposiciones fiscales vigentes como lo ordena el artículo 31 Constitucional en su fracción IV.

2.- **Derecho de petición.**- El artículo 80. Constitucional dispone: "los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición siempre que éste se formule por escrito de manera pacífica y respetuosa"... "a toda petición debe recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve tiempo al peticionario".

La SCJN ha dejado sentado que esta garantía tiende a asegurar al contribuyente una respuesta por parte de la autoridad, la cual puede ser en sentido afirmativo o negativo, por lo que transcurridos cuatro meses sin que se tenga alguna respuesta, es obvio que la autoridad está violando esta garantía y el contribuyente puede acudir a la defensa de los tribunales, lo que no releva a la autoridad de la obligación de constestar y acatar lo dispuesto por el artículo 80. Constitucional.

3.- **Garantía de legalidad del acto de autoridad.** Los actos de autoridad objeto de esta garantía son los de molestia en materia fiscal se refiere a los materialmente administrativos que causan al contribuyente una afectación o perturbación de sus bienes jurídicos.

El acto de molestia puede afectar al individuo, a su domicilio, a sus papeles y a sus posesiones. A la persona cuando se restringe o perturba su actividad, a su capacidad jurídica (libre contratación), tratándose de sociedades mercantiles o civiles al reducirse o disminuirse las facultades inherentes a su entidad jurídica, impidiendo o limitando el ejercicio de su objeto social, al domicilio cuando se viola el lugar en que la persona tenga su casa habitación u oficina, en cuanto a las personas morales, el sitio donde se halla establecido su administración; en cuanto a sus papeles, se protegen de cateos arbitrarios con fines dudosos y por lo que se refiere a las posesiones, se comprenden todos los muebles e inmuebles. El acto de molestia debe reunir los siguientes requisitos:

a). Debe constar en mandamiento escrito, para que el particular tenga evidencia de lo que se le está solicitando y tenga oportunidad de defenderse y combatirlo.

b). Dictado por autoridad competente, es decir, con facultades conferidas por la ley suprema para dictar el mandamiento escrito

c). Debe estar fundado y motivado, en otras palabras, debe basarse en una disposición normativa que prevea la situación concreta y que la autorice. La motivación implica la necesaria adecuación de la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico.

4.- Prohibición de leyes privativas.- El artículo 13 de la Constitución prescribe "nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales." Este precepto tuvo como origen la materia penal y se extendió a la materia tributaria. Flores Zavala, lo toma como base para elaborar su principio de igualdad "Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma a cualquiera persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto."(10)

Por contra, las leyes privativas no crean situaciones generales, abstractas e impersonales y no deben confundirse con las leyes especiales, las cuales si reúnen los requisitos de generalidad, abstractas e impersonales, solo que se refieren a un grupo especial de contribuyentes, colocados en la situación de hecho generador del crédito fiscal como son los fabricantes de cerveza, de automóviles, etc..

E). METODOS DE INTERPRETACION DE LAS LEYES FISCALES.

1o. Introducción.- Los métodos de interpretación aparecen porque las normas no siempre son claras y precisas, últimamente resultan oscuras e incompletas, o no tienen el alcance que se propuso el legislador, o su expresión es diversa a la intención del autor. La regla general es que si una norma tiene una finalidad determinada su interpretación no puede ser

(10) Flores Zavala, Ernesto. Ob. citada pág. 143.

contraria a ella, salvo, cuando por equivocación patente, la finalidad que se desprende del texto es diversa a la idea en que se inspiró.

Andreozzi nos dice: que la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que la interpretación es dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya en lo posible una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación. Por lo tanto considera que el espíritu con que se interpreta una ley, debe concordar con la voluntad de la ley interpretada. (11)

2.- Interpretación e integración.- Existe diferencia entre estos dos términos que los tratadistas han querido explicar. La interpretación supone la investigación de lo que el legislador ha querido decir y ha dicho efectivamente, en una particular regla de derecho; la integración es llenar una laguna de la ley mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso.

No obstante lo anterior hay quien opina que la integración es un método de interpretación y consiste en analizar el texto de una ley en su conjunto para interpretar el sentido de una norma.

3.- Métodos de interpretación.- Los principales en materia fiscal son:

(11) Margain Manautou, Emilio. ob. citada pie de pág. 44 "Andreozzi. Derecho Tributario Argentino Tomo I".

a) Interpretación restrictiva.- Se denomina así porque restringe o reduce el sentido literal de la ley. Hay diversas tesis sobre este método.

Indubio contra Fiscum. Los primeros sostenedores de esta tesis fueron los romanos, actualmente la sustentan los tribunales de los Estados Unidos de Norteamérica, al expresar "more stongly against the government", es decir, en caso de duda se resuelve en contra del fisco. Los italianos aducen que si el legislador es el autor de la norma, el Estado es quien debe sufrir las consecuencias.

Indubio Pro Fiscum. Se fundamenta en que el Estado establece contribuciones no para enriquecerse sino para cubrir las necesidades públicas, así que tanto la política como la jurisprudencia deben tratar al tributo como causa favorable al fisco, porque es causa de utilidad pública, lo que deje de pagar uno lo debe de cubrir otro.

Esta tesis ha sido criticada en vista de que si algunos dejan de pagar por errores no tienen por que pagar otros. Se dice que este método se limita sólo a los textos fiscales y a los casos previstos en las disposiciones contenidas en dichos textos.

b). Interpretación estricta o literal.- Emilio Galdara (L'interpretazione della legge) sostiene que el derecho tributario al ser más taxativo que cualquier otro y exige ser

aplicado con precisión y exactitud. Los sostenedores de este método expresan que los sistemas de interpretación admitidos por el Derecho en general, no son aplicables al Derecho Fiscal y que dada la naturaleza especial de sus normas, éstas solo deben interpretarse en sus términos, literalmente, de un modo rígido y estricto.

Sin embargo, este método sólo es bueno cuando la norma no ofrece problema alguno, o sea cuando la norma es clara y precisa y emplea términos que sólo tienen un significado.

Pero que sucede cuando la norma recoge un término con más de un significado, debe interpretarse de acuerdo con:

- 1o.- Su significado etimológico,
- 2o.- Su acepción común y corriente, o
- 3o.- Su significado técnico.

Berliri y Pigurina sostienen que si el término tiene un significado técnico, propio de otra ciencia, debe entenderse en su sentido común y corriente.

Y si el significado técnico deriva de una rama del Derecho debe interpretarse de conformidad con dicha rama y no a la del uso corriente.

La interpretación estricta se circunscribe a los conceptos que maneja la ley fiscal en el sentido preciso y limitado.

c). Interpretación analógica de la ley tributaria.-

Este método consiste en aplicar a casos similares una misma norma por estimar que la regulación también le es aplicable.

Se considera peligroso aplicar este método de interpretación por cuanto a que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar o regular por su sola semejanza o igualdad con la situación verdaderamente aplicable.

Al aceptar este método de interpretación se estaría dotando a los organismos administrativos de capacidad para legislar, lo que puede ser de graves consecuencias para el contribuyente.

La doctrina señala que este método de interpretación viola el principio de que "no hay tributo sin ley", ya que la analogía cubre cualquier laguna que pudiera existir cubriendo así todas las situaciones no previstas por la ley.

Además, viola el principio de legalidad establecido en la Constitución para las leyes tributarias, las cuales son normas

de excepción y restrictivas de derechos y por tanto no pueden ser interpretadas analógicamente.

Figurina, entre otros autores, manifiesta que la diferencia entre analogía e interpretación radica en que "esta sirve para conocer lo que el legislador ha pensado, aquella para conocer lo que habría pensado" y concluye que la analogía "puede utilizarse siempre que no se refiera a normas creativas de nuevas relaciones tributarias o por esa vía no se extingan o modifiquen los elementos esenciales de las relaciones tributarias establecidas en la legislación". (12)

d) **Nuestra legislación.**- El Código Fiscal de la Federación en su artículo 5o. indica: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa." "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza del derecho fiscal."

Es un error pensar que cada norma jurídica debe interpretarse en sus términos en forma aislada del resto de las

(12) Margain Manautou, Emilio. Ob. citada pág.46.

disposiciones que constituyen la ley. Pretender esto es destruir el mecanismo que el legislador ha incorporado en una ley tributaria.

El pleno del Tribunal Fiscal de la Federación mediante resolución del 17 de marzo de 1941 sentó jurisprudencia diciendo: "Las normas que la integran deben entenderse en forma armónica o sea relacionándolas unas con otras a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distingos. Por lo que toca al problema de los vocablos que tienen más de una acepción, las autoridades hacendarias han sostenido que cuando el derecho guarda silencio, debe estarse a la acepción de uso común."

De todo lo expuesto se concluye:

1o. Las normas de derecho tributario deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el fin de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.

2o. Por su naturaleza específica, las normas que señalan al sujeto, al objeto, el momento del nacimiento y del pago del crédito fiscal, las exenciones, las infracciones y las sanciones deben interpretarse en forma estricta y literal.

3o. Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe estarse primero a su sentido técnico, sólo cuando la norma de un significado distinto a la de la ciencia a que corresponda el término se estará a su sentido jurídico y

4o. La interpretación analógica debe proibirse cuando se trate de las normas a que nos referimos en el punto 2o. anterior, o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.

CAPITULO III**IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICABLE A LAS SOCIEDADES****MERCANTILES. TITULO II -AMPLIACION DE LA BASE****PRIMERA PARTE**

- A). Resultado fiscal.
- B). Ingresos.
 - En efectivo
 - En crédito
 - En especie
 - Fechas de obtención de los ingresos
 - Estimativa de ingresos
- C). Factores de ajuste y de actualización.
- D). Conceptos monetarios.
 - 1. Interés.
 - 2. Utilidad o pérdidas cambiarias.
 - 3. Componente inflacionario.
 - 4. Ganancia o pérdida inflacionaria.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICABLE A LAS SOCIEDADES MERCANTILES

TITULO II AMPLIACION DE LA BASE

PRIMERA PARTE

Desde que apareció la primera Ley del Impuesto sobre la Renta en México, la mecánica para la determinación de cada uno de los conceptos que integran la base gravable de este impuesto se fundamentó en la técnica contable aplicada por los contadores para llevar el control de los negocios, en virtud de que la contabilidad es el lenguaje de los negocios, asimismo, se han reconocido los principios aplicados por esta profesión para la determinación de los resultados de las empresas, entendiéndose como empresas a las personas físicas dedicadas a una actividad empresarial y a las sociedades mercantiles, sobre estas últimas trataremos en particular.

Es indudable que la técnica contable ha llegado a un grado de sofisticación jamás alcanzada en épocas anteriores y esta situación se deriva principalmente por el reconcimiento que se ha querido dar a la inflación que han sufrido algunos países como el nuestro y que de algún modo repercute en la información financiera de las empresas. Por tanto, estas normas se han ido adecuando a las necesidades actuales sin olvidar los principios contables.

No entraremos en definiciones ya que esta tesis tratará el aspecto legal del régimen fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta de las sociedades mercantiles y de la dificultad que entraña el entendimiento y aplicación de algunas disposiciones en particular.

Bajo esta técnica se registran las transacciones de manera significativa y en términos monetarios para posteriormente clasificarlas, resumirlas e interpretarlas.

El Código Fiscal de la Federación se une a la técnica contable en cada registro que se efectúa y exige que los asientos contables sean analíticos, describan la operación de que se trata y se identifiquen con las distintas contribuciones así como que se relacionen con la documentación que reúna requisitos fiscales, los cuales están contenidos en el Reglamento del propio Código.

A partir del 1o. de enero de 1987 el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta se modifica estructuralmente para las sociedades mercantiles, supuestamente para eliminar las distorsiones ocasionadas por la alta inflación sufrida en nuestro país en los últimos años.

El antiguo Título II se transforma en Título VII con las mismas normas, inicialmente con vigencia durante cuatro años más, pero en la realidad sólo se aplicó en los años de 1987 y 1988, por lo que sólo subsistió el nuevo Título II.

Esta reforma trata de atacar los resultados adversos que han desalentado la capitalización de las empresas y fomentado su endeudamiento incluyendo algunos conceptos novedosos que reconocen la inflación, los cuales en síntesis son:

a).- Limitación de la deducción de los intereses y de las pérdidas cambiarias por la fluctuación de la moneda

b).- Deducción inmediata de las compras del ejercicio con lo que se elimina el control de los inventarios.

c).- Actualización de los valores de los activos fijos vía depreciación, al aceptar la aplicación de índices en sustitución de la antigua deducción adicional.

d).- Indexación del capital aportado a la sociedad para el caso de reembolso.

e).- Actualización de las pérdidas de ejercicios anteriores para efectos de amortización.

En combinación con los conceptos anteriores se reduce la tasa del gravamen del 42% al 35 % para que aquellas sociedades que tengan un fuerte apalancamiento no se vean afectadas, sin embargo, en términos reales, al ampliarse la base, el impuesto a pagar será proporcionalmente mayor. Con la reforma del 31 de diciembre de 1988, en los años de 1989 y 1990 en lugar de la tasa

original del 35% se aplicarán las tasas de 37% y 36% respectivamente.

A).- RESULTADO FISCAL.

Si revisáramos las diferentes versiones de la Ley del Impuesto sobre la Renta nos percatáramos que el legislador ha seguido la técnica contable para determinar el resultado fiscal, nombre con que ha sido designada la base de este gravamen.

En otras épocas se le denominó "utilidad gravable", "ingreso global de las empresas", "ingreso global gravable", "utilidad fiscal ajustada", etc., pero el resultado sigue siendo el mismo: ingresos acumulables menos deducciones autorizadas, llámense costo de ventas o compras, depreciación o deducción de las inversiones, gastos de compras, de ventas, de administración, créditos incobrables, etc.

El segundo párrafo del artículo 10 de la Ley contiene la fórmula para determinar dicho "resultado fiscal":

	Total de ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio
Menos:	Deducciones autorizadas (artículo 22 de la Ley)

	Utilidad fiscal
Menos:	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar

	Resultado fiscal
	=====

Si se comparara la mecánica para determinar la utilidad contable con la que se utiliza en el cálculo de la base para el pago del impuesto, nos percatariamos que en los primeros años de vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las reglas iban de la mano y conforme han transcurrido los años, se han alejado cada vez más de tal manera que para preparar la declaración anual de este gravamen hay que elaborar una conciliación partiendo del resultado contable hasta llegar al resultado fiscal.

Existirán empresas pequeñas en que su contabilidad es únicamente para fines fiscales y por tanto, no habrá necesidad de elaborar conciliación alguna, pero hay otras, como las que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, al llevar a cabo su contabilidad deben cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados en cuanto al registro de sus operaciones, valuación de sus inventarios, de sus activos, reconocimiento de los efectos inflacionarios, etc., ya que sus estados financieros deberán estar dictaminados financieramente, es decir, certificados por Contador Público.

Son estas sociedades las que tienen que llevar un control estricto de las reglas contables y de las disposiciones fiscales y por ende conciliar ambos resultados.

También hay que destacar que el alejamiento entre ambos resultados obedece no sólo a los fines recaudatorios de las autoridades, sino también a las artimañas aplicadas por los

contribuyentes deshonestos que han hecho que se incluyan en la Ley condiciones a ciertas deducciones como veremos más adelante.

Para mayor claridad a continuación se presenta una comparación entre los términos contables que se utilizan generalmente al elaborar un Estado de Resultados y la determinación del Resultado Fiscal, aunque de hecho los conceptos debieran ser los mismos.

RESULTADO CONTABLE

Ventas brutas
Devoluciones, descuentos,
rebajas y bonificaciones

Ventas netas
Costo de ventas

Utilidad bruta
Gastos de administración
Gastos de Venta

Utilidad de operación
Otros ingresos
Gastos financieros
Productos financieros

Utilidad antes de ISR y PTU
Provisión ISR
Provisión PTU

UTILIDAD NETA
=====

RESULTADO FISCAL

Ingresos propios
Devoluciones, descuentos,
rebajas y bonificaciones

Ingresos propios netos
Ganancia inflacionaria
Otros ingresos

Ingresos acumulables
Deducciones autorizadas:
Compras menos
devoluciones, descuentos,
rebajas y bonificaciones
Gastos en general
Deducción de las inver-
siones (depreciación)
Créditos incobrables
Fondos para tecnología
Pérdida inflacionaria

Utilidad fiscal

Pérdidas por amortizar

RESULTADO FISCAL
=====

B). INGRESOS.

El artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que "las sociedades mercantiles residentes en el país

acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

A partir del 1o. de enero de 1987 se introduce en la Ley un nuevo concepto acumulable a los ingresos, "la ganancia inflacionaria" definida como el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

La Ley indicaba que eran objeto de este impuesto los ingresos que modificaran el patrimonio del contribuyente, aun cuando ahora no lo señala expresamente, continúan gravándose los mismos "ingresos" que tienen la característica de modificar el patrimonio, es decir, producir un resultado ya sea utilidad o pérdida y no "las entradas en efectivo" como puede ser el depósito en el banco de la cobranza del día, la aportación de capital de los accionistas, el importe de un préstamo, etc.

Para mayor claridad a continuación se presenta una breve explicación de los ingresos que modifican el patrimonio del contribuyente:

Ingreso en efectivo.- En este caso la entrada en efectivo resulta al mismo tiempo una modificación al patrimonio, cuando se trata de ventas de contado, ya sea de mercancías o de servicios.

Ingreso en crédito.- Se produce cuando la operación que se realiza origina una cuenta por cobrar por la apertura de crédito en cuenta corriente, la recepción de un título de crédito, los cuales se harán efectivos después de un plazo determinado.

Ingreso en especie.- Se produce cuando el comprador o adquirente en lugar de entregar efectivo, o títulos de crédito o bien recibir un plazo para el pago, entrega otro bien a cambio, mismo que para efectos de registrar el ingreso deberá corresponder al valor del bien vendido o del servicio prestado, ya que en la propia Ley se establece que no pueden hacerse ventas a menos del costo, salvo excepciones como cuando el bien ha perdido su valor por deterioro u obsolescencia o cualquier otra causa y se puede demostrar tal hecho.

Dentro de las deducciones autorizadas a los ingresos anteriores se contemplan los siguientes conceptos:

- 1o. Devoluciones,
- 2o. Descuentos, rebajas y bonificaciones sobre ventas.

Deben corresponder al ejercicio en que se materializó la disminución del ingreso, independientemente de la fecha en que se registró la venta, hace algunos años se aclaraba que las deducciones deberían corresponder al ejercicio o al inmediato anterior.

En la segunda parte del citado artículo 15 se enumeran algunos conceptos que al igual que en la técnica contable no se consideran ingresos, como son las aportaciones para aumentos de capital, el pago de la pérdida por sus accionistas, o utilizar para valuar sus acciones el método de participación o revaluar los activos y el capital para efectos contables como sucede cuando se aplica el Boletín "B-10".

En mi opinión este precepto sólo es aclaratorio y para darle mayor seguridad jurídica al contribuyente ya que en una revisión fiscal pudiera existir discrepancia en la interpretación de las disposiciones fiscales relativas a los ingresos acumulables y se pudieran confundir algunos ingresos a caja con ingresos gravables o acumulables.

Fechas de obtención de los ingresos.- En virtud de que existían diversas interpretaciones en cuanto al momento de acumulación del ingreso este año se deroga la disposición que indicaba que éste se percibía fiscalmente desde la fecha en que se celebraba el contrato, el cual en muchas ocasiones no existía. Por tanto, se incluyen como hipótesis de acumulación la fecha de cobro o la exigibilidad parcial o total del precio o de la contraprestación pactada.

Así se tiene, la fracción I del artículo 16 donde se enumeran varias situaciones para la acumulación, cuya realización está sujeta a que cualquiera de ellas ocurra primero:

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

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

c) Se cobre o sea exigible parcial o totalmente el precio o la contraprestación pactada.

d) Se reciban títulos de crédito en pago o garantía, del precio o de la contraprestación pactada.

Estimativa de ingresos.- Asimismo, se establecen los supuestos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente ingresos omitidos:

1. En los casos que proceda conforme a las leyes.

2. La diferencia entre el valor de un bien entregado como pago en especie y el valor de avalúo de dicho bien.

3. Tratándose de ganaderos, la diferencia entre el inventario inicial y final de ganado.

4. Los ingresos por accesión que obtenga el contribuyente al término de un contrato de arrendamiento cuando las mejoras queden a beneficio del propietario.

5. La ganancia de capital por la enajenación de activos fijos, terrenos, títulos valor, acciones, etc.

6. La recuperación de créditos incobrables.

7. La recuperación de pérdidas de bienes a través de seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de un tercero.

8. Las indemnizaciones recibidas a causa de la muerte accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.

9. Los intereses en el ejercicio en que se devenguen.

En relación al punto 1, la propia Ley establece en el artículo 64 los supuestos de estimación de ingresos como sigue:

" I. Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio."

"II. Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones."

"III. Cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero."

"IV. Cuando se trate de operaciones celebradas entre empresas residentes en el país, si una de ellas posee interés en los negocios o bienes de la otra, o bien si existen intereses comunes entre ambas o inclusive cuando una tercera empresa tiene interés en los negocios o bienes de aquéllas."

Los puntos 6 a 8, realmente constituyen una simple aclaración, pues al señalarse en el artículo 15 que las sociedades acumularán todos sus ingresos, es obvio que la recuperación de una pérdida modifica el patrimonio del contribuyente, o en términos contables se obtiene una utilidad. El punto 5 por si solo se explica.

C). FACTORES DE AJUSTE Y DE ACTUALIZACION.

En el Título I de la Ley del Impuesto sobre la Renta se incluye la determinación de los factores que serán aplicados por los contribuyentes afectos a la nueva base. Dichos factores toman en cuenta el índice nacional de precios al consumidor (INPC) para ajustar o actualizar valores reflejando los efectos de la inflación, uno que se utiliza para calcular la modificación en el valor de los bienes en un período y el segundo para determinar el valor de un bien al final del período. Las fórmulas son las siguientes:

$$\text{Factor de Ajuste Mensual} = \frac{\text{INPC del mes}}{\text{INPC del mes anterior}} \text{ menos } 1$$

Cuando el Factor de Ajuste corresponde a un periodo mayor, se utilizará el mes mas reciente y el mes mas antiguo.

$$\text{Factor de Ajuste} = \frac{\text{INPC del mes mas reciente del periodo}}{\text{INPC del mes mas antiguo del periodo}} \text{ menos } 1$$

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{INPC del mes mas reciente del periodo}}{\text{INPC del mes mas antiguo del mismo periodo}}$$

Nótese que para determinar el Factor de Ajuste se resta la unidad en virtud de que se trata de obtener el factor de crecimiento del INPC del periodo. En el caso del Factor de Actualización lo que se obtiene es lo que se tendría que pagar al finalizar el periodo por un bien que al inicio del periodo costaba \$ 1.

En los años 1987 y 1988 el Código Fiscal de la Federación en el segundo párrafo del artículo 20 señala: "En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda."

Esta disposición en estas circunstancias origina una violación a los principios fundamentales de los impuestos, consistente en que uno de los elementos para la determinación del gravamen no se encontraba en una ley aprobada por el Congreso, sino que se dejaba al arbitrio de un organismo gubernamental.

Para corregir lo anterior el 31 de diciembre de 1988 conjuntamente con las reformas fiscales para el año de 1989 se incluye el artículo 21 Bis que contiene las reglas para la determinación del índice nacional de precios al consumidor. lo que confirma la falta de congruencia de los preceptos fiscales.

D). CONCEPTOS MONETARIOS

Los factores de ajuste anteriores están relacionados con los conceptos monetarios que manejarán las sociedades mercantiles para determinar los efectos inflacionarios, mismos que serán decisivos para reducir o aumentar la carga fiscal, estos conceptos son sustancialmente los intereses y el componente inflacionario.

1.- Interés.- Bajo la nueva base este concepto adquiere un significado más amplio que la propia Ley define en el artículo 7-A, señalando que se entiende por interés a los rendimientos generados, ya sea a favor o a cargo, por créditos o deudas de cualquier clase, asimilando entre otros los siguientes:

- a). Los descuentos, primas y premios.

b). Los rendimientos de la deuda pública, de bonos y obligaciones.

c). La ganancia derivada de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito distintos de las acciones, que se coloquen entre el gran público inversionista.

d). Las contraprestaciones por aceptaciones de avales o responsabilidades de cualquier clase, salvo que sean cubiertas a compañías de seguros y fianzas, así como las comisiones por apertura o garantía de créditos.

e). Los premios de reporto y las primas que se deriven de enajenaciones a futuro de moneda nacional o extranjera.

f). La diferencia que resulte de comparar el total de pagos a efectuarse al amparo de un contrato de arrendamiento financiero y el importe que deba considerarse como monto original de la inversión, incluyendo los ajustes que le sean aplicables de acuerdo con el contrato.

g). Se le dará tratamiento de interés a las diferencias cambiarias derivadas tanto del principal como de los intereses y para su determinación se tomará el tipo de cambio que no excederá del promedio con que inicien operaciones las instituciones de crédito o el tipo de cambio controlado, cuando se tenga derecho a adquirirlo.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

A partir del 1o. de enero de 1989, se adiciona al tratamiento de los conceptos anteriores, la ganancia proveniente de acciones de sociedades de inversión de renta fija, conforme dicha ganancia se conozca y considerando para estos efectos la variación diaria que dichas acciones tengan de acuerdo a la valuación que realice dicha sociedad de inversión.

Para obtener mensualmente el monto de los intereses, la ganancia inflacionaria y la pérdida inflacionaria se procede como sigue:

Los intereses acumulables se determinan restando a los intereses a favor devengados en el mes, el componente inflacionario correspondiente a todos los créditos, si el componente inflacionario fuera mayor o no hubiere intereses la diferencia será negativa resultando una pérdida inflacionaria deducible.

Los intereses deducibles serán la diferencia entre los intereses devengados a cargo y el componente inflacionario de las deudas, asimismo si dicho componente inflacionario es superior o no hay intereses por pagar, esa diferencia será una ganancia inflacionaria acumulable.

2.- Utilidades y pérdidas cambiarias.- Aun cuando este concepto se asimila a intereses, los cuales se van acumulando o

deduciendo conforme se van devengando, tiene sus reglas específica como son:

a). La pérdida cambiaria no podrá exceder de la que resultaría de considerar el promedio de los tipos de cambio para enajenación con el cual inicien operaciones las instituciones de crédito en el Distrito Federal o, cuando se tenga derecho al mercado controlado del tipo de cambio establecido por el Banco de México cuando se hubiere obtenido moneda extranjera a un tipo de cambio más favorable.

b). El tipo de cambio que se utilizará para la determinación de la ganancia o pérdida cambiaria devengada dependerá de si la operación está sujeta al mercado libre o al mercado controlado, en el primer caso se aplicará el tipo de cambio que mensualmente publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cada uno de los días del mes anterior, en el segundo el tipo de cambio será el "controlado de equilibrio" que publica el Banco de México.

c). Se determinará mensualmente la utilidad o pérdida cambiaria devengada sobre los créditos en moneda extranjera considerando la diferencia entre el tipo de cambio del primer día del mes y el de cierre del último día del mismo mes, dándole al resultado tratamiento de interés.

Existe una disposición transitoria que indica que cuando existan utilidades o pérdidas cambiarias devengadas con anterioridad al 10. de enero de 1987 que no se hubieran acumulado o deducido por no haber cumplido con los requisitos del sistema tradicional, dichas utilidades o pérdidas se incluirán en la nueva base en el ejercicio en que se paguen o sean exigibles. Para estos efectos su monto se determinará restando al total de la utilidad o pérdida cambiaria el "componenete inflacionario" correspondiente.

Este componente inflacionario se obtiene multiplicando el saldo del crédito o de la deuda que generó el resultado cambiario valuado al tipo de cambio de la fecha de contratación, por el factor de inflación correspondiente al periodo comprendido entre el mes en que se celebró el contrato y el mes de diciembre de 1986.

3.- Componente inflacionario.- La Ley no da una definición de este nuevo concepto, simplemente señala la mecánica a seguir para su cálculo mensual, se multiplica el factor de ajuste mensual por el saldo promedio mensual de las deudas o créditos, inclusive el de aquellos que no generen intereses.

El saldo promedio mensual de las deudas o créditos contratados con el sistema financiero nacional o extranjero se determina dividiendo la suma de los saldos diarios del mes entre

los días que comprenda dicho mes. De acuerdo con la Ley, el sistema financiero lo forman las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito y las casas de bolsa.

El saldo promedio del resto de deudas o créditos se obtiene dividiendo entre dos la suma del saldo al inicio y al fin del mes.

Los intereses devengados no cobrados o no pagados en el mismo mes deben incluirse para el cálculo de los saldos promedios.

Tratándose de deudas o créditos en moneda extranjera, éstas se valúan considerando la paridad del primer día del mes evitando que se duplique este cálculo.

Para fines de este cálculo no se consideran créditos:

1o.- El efectivo en caja.

2o.- Las acciones.

3o.- Los certificados de participación no amortizables.

4o.- Las cuentas o documentos a plazo menor de un mes o cuando siendo a plazo mayor se cobren antes del mes, salvo que el deudor sea sociedad mercantil.

5o.- Las cuentas por cobrar de socios o accionistas que sean personas físicas, sociedades residentes en el extranjero o personas morales con fines no lucrativos.

6o.- De funcionarios y empleados.

7o.- Los pagos provisionales de impuestos, ni los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales.

8o.- Las cuentas por cobrar que deriven de enajenaciones a plazo (ventas en abonos) por las que se ejerza la opción o cualquier otra cuenta o documento por cobrar cuya acumulación esté condicionada a la percepción efectiva del ingreso.

Se consideran deudas entre otras:

a).- Los anticipos a clientes.

b).- Las derivadas de arrendamiento financiero.

c).- Las aportaciones para futuros aumentos de capital.

No se consideran deudas:

a).- Los créditos diferidos.

b).- Los adeudos fiscales.

c).- Los pasivos originados por conceptos no deducibles (impuesto sobre la renta, participación de utilidades a los

trabajadores, cuotas al seguro social, prima de antigüedad, indemnizaciones, en general provisiones de pasivo).

La determinación del componente inflacionario obligará a que las empresas registren sus operaciones prácticamente al día e incluyan el suficiente detalle para determinar los saldos diarios de las operaciones celebradas con el sistema financiero.

En forma práctica las autoridades han emitido varios criterios con el fin de facilitar a los contribuyentes algunos cálculos, dichas publicaciones son de vigencia anual y complementan el contenido de la Ley y su Reglamento, sin embargo estas disposiciones varían año con año.

A continuación se presentan los puntos incluidos en la Resolución que establece Reglas Generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1989 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de febrero de 1989 con vigencia del 1o. de marzo de 1989 al 28 de febrero de 1990.

"17.-Para determinar los intereses o la pérdida inflacionaria acumulables o deducible en los términos del artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se podrá incluir como crédito para efectos de calcular el componente inflacionario, las acciones de sociedades de inversión de renta fija que posean los contribuyentes del Título 11 de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, siempre que al momento de enajenarlas no se aplique lo dispuesto en el artículo 19 de la citada Ley."

Con este punto el contribuyente podrá optar por incluir en la determinación del componente inflacionario el importe de la cuenta por cobrar representada por las acciones de la sociedad de inversión de renta fija, siempre y cuando no calcule el costo fiscal para dichas acciones de acuerdo a lo previsto en el artículo 19 de la Ley.

En 1987 y 1988 la Ley era omisa en el tratamiento de estos títulos, y de las disposiciones vigentes se podía interpretar que la cuenta por cobrar se podía incluir en la determinación del componente inflacionario y al determinar el costo fiscal de las acciones aplicar lo dispuesto en los artículos 18 y 19 vigentes en tales años.

La siguiente regla ha existido en las dos "Resoluciones" anteriores y es para dar a conocer la lista de los fondos y fideicomisos federales que otorgan préstamos considerados como "blandos" para estimular a ciertas ramas de actividad, cuyos pasivos se excluyen del componente inflacionario, por tanto no originan ganancia inflacionaria.

"18.- Para los efectos del artículo 7o.-B fracción II de la Ley del impuesto sobre la Renta, los fondos y fideicomisos del Gobierno Federal en los que la ganancia inflacionaria que

derive por deudas contratadas con los mismos no será acumulable en los términos de dicho artículo, inclusive cuando el fondo o fideicomiso no contrate directamente con el deudor sino a través de una institución de crédito."

La lista incluye diecisiete conceptos, dentro de los cuales se encuentran algunos muy importantes como:

- Fondo de Operación y Descuento Bancario para la Vivienda (FOVI).
- Fondo de Garantía y Fomento para la Agricultura, Ganadería y Avicultura (FIRA).
- Fondo Especial para el Financiamiento Agropecuario (FEFA).
- Fondo Especial de Asistencia Técnica y Garantía para Crédito Agropecuario (FEGA).
- Fondo de Equipamiento Industrial (FONEI).
- Fondo para el Desarrollo Comercial (FIDEC).
- Fondo de Garantía y Fomento a la Industria Mediana y Pequeña (FOGAIN).

- Fondo Nacional de Fomento Industrial (FOMIN).
- Fideicomiso para el Estudio y Fomento de Conjuntos, Parques, Ciudades Industriales y Centros Comerciales (FIDEIN).
- Fondo Nacional de Estudios y Proyectos (FONEP).
- Fideicomiso Minerales No Metálicos Mexicanos (MINOMET).
- Fondo Nacional de Fomento al Turismo (FONATUR).
- Fondo para el Fomento de las Exportaciones de Productos Manufacturados (FOMEX).

La siguiente regla incluida en la Resolución con vigencia para el año de 1989 contiene las cuentas y documentos por cobrar denominados y pagaderos en moneda extranjera por los que se puede calcular el componente inflacionario deducible para determinar la ganancia o la pérdida inflacionaria derivada de los activos de la sociedad.

"19.- Los títulos de crédito así como las cuentas y documentos por cobrar denominados y pagaderos en moneda extranjera, relacionados con la importación o exportación de bienes o servicios, por los que se podrá calcular componente

inflacionario en los términos de la fracción IV del artículo 7o.- B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán aquellos que cumplan con las reglas que a continuación se señalan:

"I.- Los que provengan de operaciones celebradas en moneda extranjera con motivo de exportaciones de mercancías comprendidas en el mercado controlado de divisas, hasta por el importe de las mismas, siempre que la venta de divisas o la aplicación de éstas al pago de importaciones de mercancías u otros conceptos autorizados, se efectúe dentro del plazo que establecen las disposiciones complementarias de control de cambios."

"Asimismo, los que provengan de operaciones celebradas en moneda extranjera con motivo de exportaciones de servicios, hasta por el importe de los mismos, siempre que la venta de divisas o la aplicación de éstas al pago de conceptos a cargo del contribuyente, se efectúe dentro del plazo que establecen las disposiciones complementarias de control de cambios para las exportaciones de mercancías, contando dicho plazo a partir de la recepción de las divisas o de la exigibilidad de las mismas, lo que ocurra primero."

"II.- Los que provengan de pago de anticipos a cuenta de futuras importaciones, hasta por el importe de los mismos, siempre que las adquisiciones de divisas y la comprobación de la

aplicación de las mismas se efectúen conforme a lo dispuesto por las disposiciones complementarias de control de cambios."

"III.- Los que tengan los contribuyentes que a continuación se indican y hasta por los límites que en cada caso se señalan:"

"a).- Tratándose de sociedades mercantiles que cuenten con la autorización a que se refiere el artículo 81 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito para realizar operaciones de compra-venta y cambio de divisas, (casas de cambio) hasta por un monto equivalente al de las posiciones en divisas que el Banco de México les permita mantener de conformidad con las reglas que al efecto publique en el Diario Oficial de la Federación."

"b).- En el caso de instituciones de seguros y sociedades mutualistas de seguros, por lo relativos a inversiones de las reservas técnicas y demás pasivos que les sean propios a las operaciones de seguros y reaseguro en moneda extranjera, hasta por el límite autorizado para tales efectos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

"c).- Por lo que se refiere a instituciones de fianzas, hasta por un monto equivalente al autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para garantizar el cumplimiento de las fianzas por las cuales se obliguen a pagar como fiadoras en

moneda extranjera, así como por los derivados de las reservas constituidas por las instituciones mexicanas de fianzas por el reafianzamiento contratado con empresas extranjeras."

"d).- Cuando se trate de sociedades que tengan concesión para operar como arrendadoras financieras, hasta por un monto igual al de sus pasivos en moneda extranjera que contraigan con motivo de sus operaciones."

"e).- Tratándose de empresas que presten servicios de transporte aéreo, marítimo o terrestre, los que deriven de la declaración de contratos de transporte de personas o bienes hacia o desde el extranjero. En ningún caso podrán considerar activos en moneda extranjera por el mes de que se trate, en una cantidad equivalente en moneda nacional, superior al 10% del valor de su activo en el ejercicio, sobre el que determinen el impuesto al activo de las empresas a su cargo."

"f).- Tratándose de empresas prestadoras de servicios turísticos inscritas en el Registro Nacional de Turismo, los que deriven de la celebración de contratos con residentes en el extranjero por la prestación de dichos servicios. En ningún caso podrán considerar activos en moneda extranjera por el mes de que se trate, en una cantidad equivalente en moneda nacional, superior al 10% del valor de su activo en el ejercicio, sobre el que determinen el impuesto al activo de las empresas a su cargo."

"Tratándose de empresas hoteleras, dicho monto en ningún caso podrá ser superior a quinientos mil U.S. Dólares por cada hotel. En el caso de los demás prestadores de servicios turísticos a que se refiere este inciso, el monto citado no podrá ser superior a cien mil U.S. Dólares por cada contribuyente."

"g).- Las empresas que al amparo de un programa de maquila de exportación autorizado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, estén obligadas a exportar la totalidad de su producción, hasta por un importe igual al valor agregado de sus exportaciones efectuadas en los dos meses inmediatos anteriores al que correspondan."

"h).- Las empresas que operen tarjetas de crédito de uso internacional, únicamente por los montos que se deriven de las inversiones que mantengan en moneda extranjera para cumplir con las obligaciones que resulten a su cargo por la operación de dichas tarjetas, así como por las cuentas por cobrar que tengan a cargo de residentes en el país por el uso de las tarjetas de crédito citadas."

"IV.- Los que tengan los contribuyentes con el Fideicomiso para la Cobertura de Riesgos Cambiarios (FICORCA), con empresas residentes en México y con establecimientos permanentes en el país de personas residentes en el extranjero. No quedan comprendidos en esta fracción los títulos, documentos y cuentas por cobrar a cargo de instituciones de crédito."

La anterior regla limita favorablemente el alcance de la norma contenida en la Ley, sin embargo mantiene el castigo para aquellas deudas que no cumplieron con las disposiciones vigentes en materia de control de cambios.

Los puntos contenidos en la citada Resolución son aclaratorios, sin embargo sería deseable que las disposiciones que influyen en la determinación de la base gravable del Impuesto estuvieran contenidas en la Ley o en su Reglamento, ya que no todos los contribuyentes cuentan con asesores fiscales especializados en esta materia que conozcan todas las publicaciones que se hayan emitido en adición a dicha Ley y su Reglamento, lo que complica el cumplimiento de las obligaciones fiscales ya de por sí bastante sofisticadas.

Además con este sistema de dar reglas a través del Diario Oficial de la Federación se está cayendo en el vicio de legislar fuera de las Cámaras.

4.- Ganancia o pérdida inflacionaria.- se incluye un nuevo concepto de ingreso denominado "ganancia inflacionaria", el cual es definido en la propia Ley como "el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas", por contra la "pérdida inflacionaria" se dará cuando el componente inflacionario de los créditos sea superior a los intereses devengados a favor.

Intereses a favor

menos Componente inflacionario de créditos

igual Interés acumulable (o pérdida inflacionaria).

Intereses a cargo

menos Componente inflacionario de deudas

igual Interés deducible (o ganancia inflacionaria)

Como se observa, la comparación de los intereses contra el componente inflacionario puede generar dos resultados, si los intereses ganados (a favor) son mayores al componente inflacionario de los créditos, la diferencia será un interés acumulable, si por contra son inferiores al componente inflacionario, la diferencia será una pérdida inflacionaria. En el caso de los intereses a cargo es a la inversa, si éstos son superiores se tendrá un interés deducible, si son inferiores, el resultado será una ganancia inflacionaria.

Este nuevo sistema podría solucionar los problemas con que se enfrenta el gobierno de México para incrementar la recaudación siempre y cuando se hubiera cuidado escrupulosamente el designar los conceptos que se asimilan a deudas o créditos apeándose al balance que debe existir entre ambos conceptos, sin embargo, se excluyen varios conceptos que provocan inequidades y una falta de simetría en el sistema con lo que se incrementa el descontento por parte de los contribuyentes lo que ocasiona un magnífico pretexto para la evasión fiscal.

Uno de los casos más significativos lo tenemos en las cuentas por cobrar a plazo menor a un mes (excepto cuando el deudor sea sociedad mercantil) o de adeudos de los accionistas personas físicas o residentes en el extranjero, o de cuentas por cobrar a funcionarios y empleados, al excluirse produce inequidad, ya que no se reconoce el deterioro que por la inflación sufren estos activos, no obstante cuando se trata de pasivos por los mismos conceptos si se reconoce la ganancia inflacionaria, lo que deja muy mal parado a nuestro sistema impositivo.

Lo mismo sucede al excluir los saldos a favor por contribuciones, cuando es de todos conocido que para recuperar la devolución de dichos saldos a favor normalmente se requieren trámites muy engorrosos y que muy pocas veces se cobran los intereses al fisco que le corresponden al contribuyente de acuerdo con el contenido del Código Fiscal de la Federación, lo que genera un doble efecto desfavorable para el contribuyente.

En la misma situación se encuentran las aportaciones para futuros aumentos de capital que permanecen en el pasivo en tanto se decide su capitalización y que representan un financiamiento sin costo financiero para la empresa y que el fisco está castigando, cuando es muy claro que este concepto representa económicamente una parte del capital social.

CAPITULO IV

IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICABLE A LAS SOCIEDADES

MERCANTILES. TITULO II AMPLIACION DE LA BASE

SEGUNDA PARTE

- A). Generalidades de las deducciones.
- B). Compras de inventarios.
- C). Deducciones en general.
 - 1. Requisitos generales.
 - 2. Gastos no deducibles.
- D). Depreciación de activos.
 - a). Depreciación proporcional.
 - b). Ajuste al costo de adquisición.
 - c). Deducción inmediata de activos fijos nuevos.
- E). Pérdidas fiscales.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICABLE A LAS SOCIEDADES MERCANTILES**TITULO II AMPLIACION DE LA BASE****SEGUNDA PARTE**

Es natural que para obtener ingresos se tienen que hacer gastos que son necesarios y que están íntimamente relacionados con dicho ingreso. Por tanto la Ley de la materia los reconoce con el nombre de "deducciones autorizadas", mismas que están contempladas en el artículo 22 de la Ley en forma enunciativa y que en este capítulo trataremos de explicar ampliamente.

A). GENERALIDADES DE LAS DEDUCCIONES

Al tratar los ingresos ya se comentó que algunas veces se ven disminuidos por los conceptos que se indican en la fracción I del ya citado artículo 22 de la Ley, pero también existen gastos necesarios para la obtención del ingreso y que se conocen fiscalmente como "deducciones autorizadas".

Este precepto relaciona además de los descuentos, bonificaciones y rebajas sobre ventas, los siguientes conceptos dentro de los cuales se engloban todos los gastos que una sociedad mercantil pudiera hacer para llevar a cabo su objeto social:

10. **Las compras de mercancías** (materia prima, productos semiterminados y terminados) que se utilicen en la venta o fabricación, disminuidos como es natural de las devoluciones, rebajas, descuentos y bonificaciones que se realicen sobre dichas compras. Es obvia esta deducción, ya que sin compras de mercancías, no hay ventas.

20. **Los gastos.** Este término genérico abarca todas las erogaciones que se efectúan en una sociedad para realizar su objeto social diferentes a los conceptos anteriores. Entre ellos encontramos los sueldos de los empleados, la renta del local, los seguros de daños para cubrir la mercancía y el local, las comisiones a los vendedores, etc. como veremos más adelante con mayor detalle.

30. **Las inversiones.**- Bajo este rubro se incluye la recuperación de edificios, maquinaria, equipo, herramienta, en general todos los activos fijos, a través de los resultados de la sociedad. Para realizar una actividad mercantil es indispensable contar con los elementos como son: local para la venta o fabricación, maquinaria para la fabricación de las mercancías, equipo de transporte para su distribución, etc.

40. **Los intereses deducibles y la pérdida inflacionaria.** En este renglón se tratan por separado los intereses derivados de préstamos, en virtud de que desde 1987, se ven disminuidos por el componente inflacionario que tiene el

contribuyente como consecuencia de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, lo cual origina, un interés deducible o una ganancia acumulable.

De la misma manera a los intereses ganados se le disminuye el componente inflacionario de las créditos, lo que puede originar una pérdida inflacionaria (ver página 94 de esta tesis), misma que se deduce para fines de la determinación del resultado fiscal.

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

60. La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones y jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad.

Los dos puntos anteriores tienen un tratamiento especial y deben reunir además de los requisitos establecidos para todas las deducciones, los que se señalan de manera expresa para ellas.

Las deducciones autorizadas en términos generales son las mismas que las que existían en el derogado Título VII (Base Tradicional) a excepción de la pérdida inflacionaria que ya fue explicada anteriormente y los siguientes conceptos que a continuación se comentan:

B).- COMPRAS DE INVENTARIOS

A partir del 1o. de enero de 1987 en lugar de la deducción del costo de lo vendido procederá la deducción inmediata de todas las compras de mercancías, ya sean materias primas, productos semiterminados o terminados que efectúen las sociedades para revender o para producir sus propias mercancías. Dentro de estos bienes no se incluyen los activos fijos, los títulos valor que no representen la propiedad de mercancías, ni los terrenos, excepto cuando dichos inmuebles sean inventarios. Esta aclaración la hace el legislador para confirmar que los títulos valor, activos fijos y terrenos tienen un tratamiento especial que la propia ley señala.

En este sistema desaparecen todas las reglas relativas a la valuación y control de inventarios , con lo que para fines fiscales las empresas no tendrán inventarios, ni costo de ventas, por lo que el producto de sus ventas será utilidad, en virtud de que todos sus costos, gastos de producción, de ventas, de administración y financieros se deducirán conforme se vayan incurriendo.

El legislador está partiendo de una situación ideal en la que toda la mercancía que se compra se vende en un sólo ejercicio, sin embargo pueden existir distorsiones cuando en un ejercicio se adquiere más mercancía que la que se vende en cuyo caso podrá hasta generarse pérdida fiscal y en consecuencia, no

existir pago de impuesto, por contra, por exceso de inventarios, en un ejercicio no hacer compras y resultar que todo el importe de la venta es utilidad para fines de este gravamen.

Con este cambio se eliminan ciertas deducciones (que se conservan dentro de la contabilidad financiera), como son las pérdidas por inventarios obsoletos, por caso fortuito o fuerza mayor, ya que teóricamente se dedujeron desde su adquisición y para ser congruente con el cambio, bajo este sistema no podrá deducirse el costo de los inventarios finales que tuviera la sociedad al 31 de diciembre de 1986, por los que al venderlos sólo se tendrá el ingreso.

En una disposición transitoria se establece que podrá deducirse el monto que sea menor entre los inventarios al 31 de diciembre de 1986 y de 1990, cuando la empresa cambie la actividad preponderante o cuando entre en liquidación.

Las únicas excepciones se dan para las empresas constructoras, las fraccionadoras y las que celebren operaciones de arrendamiento financiero. Las constructoras podrán continuar deduciendo los gastos incurridos en la construcción de inmuebles en la proporción que representen los ingresos de cada ejercicio respecto del total pactado en el contrato, asimismo, se establece que el valor de los terrenos y de los bienes incorporados a ellos podrá ser revaluado mediante la aplicación del factor de actualización correspondiente al periodo entre el mes de

adquisición de los bienes y el sexto mes del ejercicio en que se acumulen los ingresos derivados de los contratos de obra.

Para las sociedades dedicadas al arrendamiento financiero se establece un régimen especial consistente en permitir la actualización del valor de los bienes enajenados cuando opten por acumular a sus ingresos sólo los cobros efectivamente percibidos en el ejercicio.

Hay que recordar que las sociedades mercantiles, sobre todo las grandes empresas, para fines contables continuarán valuando sus inventarios, aun cuando fiscalmente ya no exista tal obligación, asimismo, recordaremos que en este año de 1989 ha nacido un nuevo impuesto a los activos de las empresas que se aplica sobre los valores contables incluidos en el Balance General.

Ahora bien, que se quiere decir con la frase de "costo de ventas", en términos generales significa el total de erogaciones efectuadas para la adquisición o fabricación de las mercancías que se van a vender, sin embargo hay que considerar que no todo lo que se compra se vende en el mismo periodo y esa mercancía no vendida se le ha denominado inventario.

Hasta el 31 de diciembre de 1988, para controlar este remanente no vendido se establecieron diferentes sistemas para su valuación, sólo se aprobaban los que estuvieran basados en costos

históricos o predeterminados, excepto cuando la propia Ley preveía que se siguiera el sistema de costeo directo que era exclusivo para exportadores.

Los métodos de valuación de inventarios que autorizaba la Ley son casi los mismos que los que se utilizan contablemente:

10.- **Costos identificados.**- Como su nombre lo indica por las características de los artículos que se venden es factible que se identifiquen cada uno de ellos con el costo incurrido para su adquisición o fabricación.

20.- **Costos promedios.**- Dentro de este procedimiento se mezclan tanto las mercancías adquiridas como los costos y la suma de éstos dividido entre el número unidades en existencia forman el costo promedio de todas las adquisiciones.

30.- **Primeras entradas primeras salidas.**- Obedece a la consideración lógica de que lo que físicamente entró primero también debe salir primero, evitando el deterioro de las mercancías.

40.- **Últimas entradas primeras salidas.**- Este sistema surge como consecuencia de la tendencia inflacionaria que sufre todo el mundo y para evitar la descapitalización de las empresas. Como su nombre lo indica las últimas entradas son las que salen primero con el fin de que su costo sea el más reciente y que las

utilidades no se vean optimizadas y además se obtengan recursos para reponer las mercancías.

50.- **Detallistas.**- Bajo este método el importe de los inventarios se obtiene valuando las existencias a precios de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, por grupos homogéneos de artículos.

Cada empresa debe seleccionar los sistemas y métodos de valuación de sus inventarios que más se adecúen a sus necesidades y aplicarlos en forma consistente todos los años.

Para determinar el costo deducible en el ejercicio se procedía como sigue:

En el procedimiento de inventarios perpetuos, el costo se obtiene de los registros contables, sin necesidad de comparar los inventarios inicial y final.

Para el procedimiento de inventarios pormenorizado el costo deducible es el que resulte de comparar los inventarios iniciales y finales como sigue :

	Inventario inicial de productos terminados
Más	Inventario inicial de producción en proceso
Más	Costo de mercancías producidas
Menos	Inventario final de producción en proceso

Menos Inventario final de productos terminados
Igual Costo de ventas.

Cuando se empleaba el método de detallistas para la valuación de los inventarios, se procedía como sigue para determinar el costo deducible:

- a).- Valuar el inventario inicial a precio de enajenación.
- b).- Determinar el importe de las compras del ejercicio.
- c).- Valuar el inventario final a precio de enajenación.
- d).- Aplicar al resultado obtenido en el inciso a) el porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio.
- e).- Aplicar al resultado obtenido en el inciso c) el porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio.
- f).- La suma de los incisos a) + b) + e) menos la suma de los incisos c) y d) es igual al costo deducible.

Cuando un contribuyente adoptaba el procedimiento de mercancías generales en lugar de determinar el costo de ventas se podía deducir el importe de las compras del ejercicio, practicando recuentos físicos de las mercancías.

Las autoridades fiscales mediante disposiciones de carácter general podían autorizar por ramas de actividad

específicas, modalidades a los procedimientos de control de inventarios.

De las disposiciones fiscales vigentes se desprendía que los contribuyentes para efectos de sus obligaciones en relación a los sistemas de control de los inventarios se clasificaban atendiendo a sus ingresos en los siguientes rangos:

- Ingresos declarados por más de 100 millones pesos en el último ejercicio de doce meses. Inventarios perpetuos,

- Ingresos declarados hasta por 100 millones de pesos en el último ejercicio de doce meses. Pormenorizado.

- Ingresos hasta 10 millones de pesos en el último ejercicio y que se opte por no determinar el costo de las mercancías que enajenen. Mercancías generales.

C) DEDUCCIONES EN GENERAL

La Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento tienen varias disposiciones donde señalan los requisitos para que las erogaciones puedan deducirse fiscalmente, los cuales para su estudio hemos agrupado en dos:

- 1) Requisitos generales.
- 2) Gastos no deducibles.

1. Requisitos generales.- El artículo 24 de la Ley detalla los requisitos que a juicio del legislador deben reunir las deducciones en general como son gastos de administración, de venta, financieros, etc.

I. Gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial que desarrolle la sociedad, excepto cuando se trate de donativos y que los pagos se efectúen a través de cheque nominativo salvo que se trate de los pagos por la prestación de un servicio personal subordinado y los menores a dos veces el salario mínimo general de la zona económica vigente elevado al mes.

Los donativos a su vez están limitados a tres:

i.- Para obras o servicios públicos.- Tratándose del servicio público de enseñanza, la institución receptora del donativo deberá tener autorización o reconocimiento de validez y oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación.

ii.- Para instituciones asistenciales o de beneficencia autorizados conforme a las leyes de la materia. Cabe mencionar que no existe ley federal de la materia que contemple la citada autorización. Existe una Ley de Salud que señala cuales son las instituciones asistenciales de acuerdo al objeto social que desarrollan. En la práctica se tiene que solicitar autorización

para que los donantes puedan hacer deducibles los donativos que entreguen a las instituciones asistenciales que lo hayan solicitado a las autoridades, ya que de hacer este trámite se corre el riesgo de que se rechace la deducción en una revisión fiscal.

El procedimiento seguido por las autoridades no se apega a lo establecido en la Ley y su Reglamento.

iii. Para 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.

Actualmente este Registro depende del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT) por un decreto que concedía estímulos fiscales a estas instituciones publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de noviembre de 1980 y que nunca se aplicó realmente.

En este caso también sería conveniente que se incluyera en la Ley o su Reglamento los mencionados requisitos de control.

iv. Los donativos a instituciones que proporcionen el servicio público de enseñanza siempre 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.

También sería conveniente que el legislador señalara con claridad cuales son estas reglas que deberá determinar otra dependencia ajena a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que los contribuyentes tengan seguridad jurídica de sus actos, y dejar de condicionar estas deducciones. La realidad es que en la práctica lo único que exigen las autoridades es que a cambio del donativo no se esté recibiendo un servicio, lo cual podía prestarse a una simulación, ya que en lugar de pagar colegiatura por los alumnos podrían entregarse donativos.

En mi opinión esta limitación debería existir únicamente para las personas físicas que son las que tienen hijos que van a la escuela y que es donde se puede prestar a manipulaciones.

Las sociedades mercantiles a través de sus gastos de previsión social pueden hacer deducibles los pagos de escuelas cuando se otorgan de manera general a los trabajadores o a sus hijos como veremos posteriormente. O si son gastos de capacitación no existe límite, ya que quedaría englobado dentro de los gastos normales para aumentar la productividad.

II. Que se expidan cheques nominativos.- Este requisito es una regla de control para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que será más fácil detectar las operaciones que se efectuaron con terceros a través de este procedimiento, identificando a quien recibe el pago, con lo que se presume que fue quien realizó la venta o la prestación del servicio.

Los contribuyentes que en el ejercicio anterior hubieran percibido ingresos acumulables mayores a cien millones de pesos y cuando realicen pagos mayores al equivalente a dos veces el salario mínimo elevado al mes de su zona geográfica ($\$9,160 \times 30.4 \times 2 = \$556,928$), éstos deberán efectuarse mediante cheque nominativo; sólo se exceptúan de esta obligación a los contribuyentes cuyo domicilio esté ubicado en un lugar donde no existan servicios bancarios o en zonas rurales y en los pagos por salarios.

III. Obtención de comprobantes.- Deben reunir los requisitos fiscales de identidad en todos los aspectos que se establecen en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Los más importantes son los señalados en el artículo 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y que en resumen son:

- Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien expida el comprobante.

- Número de folio, lugar y fecha de expedición.

- Nombre o denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expide el comprobante.

- Tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación: número y fecha del documento aduanero, así como nombre de la aduana por la que se realizó la importación.

IV. Registradas en contabilidad. Este punto es una medida de control para que los contribuyentes no incluyan deducciones a su arbitrio o se manipulen los resultados. Contablemente, cuando se anotan las operaciones en los libros, se prohíbe tachar o enmendar los errores, en todo caso se hace una contrapartida anulando los efectos del asiento equivocado. Se acepta el registro en cuentas de orden.

V. Retener y enterar el ISR.- Aun cuando el comprobante de pago estuviera correcto con todos los requisitos fiscales, tratándose de pagos en los que la sociedad esté obligada a retener el impuesto deberá comprobar que lo hizo correctamente en los casos establecidos por la Ley, como son los siguientes:

a) En pagos de sueldos y salarios, honorarios y arrendamientos efectuados a personas físicas o personas morales con fines no lucrativos.

b). En pagos a residentes en el extranjero cuya fuente de riqueza esté en territorio nacional

VI. Asistencia técnica y transferencia de tecnología.-

Los pagos por estos conceptos para ser deducibles deberán cumplir con los siguientes requisitos:

a). Se compruebe ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que quien proporciona los conocimientos cuenta con elementos propios para ello.

b). Que se trata de servicios efectivamente prestados en forma directa y no a través de terceros, excepto cuando se hagan a residentes en México.

Los puntos anteriores se incluyen en el año de 1969 como requisitos de deducción cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público descubre que algunas compañías están efectuando pagos a otras empresas domiciliadas en paraísos fiscales.

c). Que cuando proceda según la Ley sobre el Control y Registro de la Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación

de Patentes y Marcas, exista contrato inscrito en el Registro Nacional de Transferencia y Tecnología.

El 30 de diciembre de 1972 se publica en el Diario Oficial de la Federación la primera Ley sobre Transferencia de Tecnología para entrar en vigor 30 días después, pero no es sino hasta el año de 1977 que se incluye este punto como requisito de deducción para reafirmar la disposición contenida en la Ley de Transferencia de Tecnología, relativa a que si un contrato no está registrado no surte efectos en territorio nacional.

Actualmente esta Ley fue substituida por la publicada el 11 de enero de 1982 denominada "Ley sobre el Control y Registro de la Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas."

VII. Intereses sobre préstamos.- Sólo se deducen los correspondientes a capitales invertidos en los fines del negocio. Si se otorgan préstamos a terceros se deduce únicamente el diferencial entre la tasa de interés cobrada y la tasa de interés pagada tomando en este caso la más baja si hay varios préstamos.

El Reglamento señala el procedimiento para la determinación de los intereses no deducibles cuando existen préstamos a terceros y consiste básicamente en determinar el costo del dinero tomado en préstamo deducido de la parte proporcional del que no se empleó en los fines del negocio,

considerando la tasa mensual promedio del ejercicio y los días en que dichos préstamos estuvieron vigentes.

También señala que las limitaciones para la deducibilidad de los intereses no se aplica a los préstamos que se hagan a los trabajadores de la sociedad mercantil, siempre que éstos se otorguen de manera general o consten en contrato colectivo de trabajo.

Cabe mencionar que la Ley Federal del Trabajo dentro de las normas protectoras del salario prohíbe expresamente el cobro de intereses a los trabajadores, además estos derechos son irrenunciables para los trabajadores.

En el capítulo anterior ya se comentó la mecánica para deducir los intereses nominales combinándolos con el componente inflacionario, para deducir el valor actual de los mismos.

VIII. Pagos de rentas y honorarios a personas físicas.-

Para ser deducibles deben estar pagados en efectivo en el ejercicio, ya que se podría simular el gasto cubriendo el pago con un documento o con un pasivo. Además para ser congruente con la percepción del ingreso por la persona física, quien paga este gravamen cuando lo recibe en efectivo.

IX. Gastos de previsión social.- Que las prestaciones por este concepto se otorguen en forma general a todos los

trabajadores y se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, gastos médicos, subsidios por incapacidad, becas, fondos de ahorro, guarderías, actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga.

Estos gastos tienen su tratamiento muy especial regulados por el Reglamento de la Ley y que su explicación bien podría ser motivo de una tesis sobre este tema. Sólo diremos que para la sociedad que lo paga no hay límite en la deducción siempre y cuando retenga impuesto en los casos que el pago exceda de los límites exentos para el trabajador que recibe el beneficio.

La fracción VI del artículo 77 indica como conceptos de previsión social exentos de pago para el trabajador que los recibe: los subsidios por incapacidad, becas educacionales, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga. A su vez el último párrafo de este mismo precepto limita la exención cuando la suma de los ingresos del trabajador exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general de la zona geográfica del contribuyente elevado al año y cuando dicha suma exceda del equivalente a siete veces sóloamente se considerará exento un salario mínimo anual.

Además existe otra condición que en ningún caso la suma de las percepciones del trabajador y el importe de la percepción

por estos gastos de previsión social sea inferior a las citadas siete veces, con lo que se interpreta que en general el límite para no causar impuesto es de un salario mínimo general elevado al año para estar dentro de la regla de generalidad y no discriminar a los trabajadores que perciben diferentes salarios.

X. Primas por seguros y fianzas.- Se paguen a instituciones mexicanas y no se otorguen préstamos a la contratante, a los beneficiarios o asegurados con garantía de las sumas aseguradas o primas pagadas. Esta limitación se incluyó en la Ley cuando las autoridades se percataron que muchas empresas estaban pagando primas muy altas de seguros porque las pólizas otorgaban el derecho de recibir préstamos, cuyos intereses no acumulaban, tanto la empresa como la persona física que era el beneficiario y se estaba haciendo deducible un gasto que no correspondía a la operación normal de la empresa sino porque otorgaba un derecho a un tercero, quien a su vez no acumulaba el ingreso por no estar previsto en la Ley.

XI. Pagos por arrendamiento de inmuebles.- Se establecen dos condiciones para su deducción: la primera que el inmueble se utilice en los fines del negocio y la segunda que el monto de las rentas no exceda del equivalente al rendimiento bruto del 16 % anual sobre el valor de avalúo. Asimismo se indica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada a practicar el avalúo del inmueble.

Esta disposición trata de evitar que entre contribuyentes se hagan maquinaciones para trasladarse utilidades entre ellos, sin embargo en empresas con utilidades no hay efecto, pues para una representa un ingreso gravable y para la otra es un gasto deducible y el fisco no se ve afectado.

Importe del Inmueble	\$ 80,000
Rendimiento del 16 %	12,800
Renta mensual	1,066

XII. Costo de adquisición.- Se indica como requisito "que el costo de adquisición declarado por el contribuyente corresponda al de mercado. Cuando exceda del precio de mercado no será deducible el excedente."

Esta disposición trata de controlar que no se manipulen los precios de adquisición, sin embargo en la práctica es muy difícil de verificar sobre todo en los años anteriores en que la inflación distorsionó los precios y éstos variaban de un lugar a otro según la época en que el vendedor hubiera adquirido las mercancías, a menos que se trate de insumos con precios controlados.

XIII. Cumplir con los requisitos legales de importación. Tratándose de compras de importación se tendrá que demostrar la entrada legal al país. En la práctica se amparan las

importaciones a través de los permisos de importación cuando se requieran, el pedimento de importación, el pago de impuestos y - derechos a la importación y el pago del Impuesto al Valor Agregado en el recinto aduanal.

XIV. Créditos incobrables.- Sólo serán deducibles aquellas cuentas cuando se consuma el plazo de prescripción.

Esto significa que la sociedad deberá agotar todos los recursos para recuperar la cuenta incobrable y para evitar interpretaciones el Reglamento da las siguientes reglas en su artículo 25:

a). "Cuando el deudor no tenga bienes embargables."

b). "Cuando el deudor haya fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre."

c). "Cuando se trate de crédito cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda del equivalente a 60 veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal y no se hubiere logrado el cobro dentro de los dos años siguientes a su vencimiento."

En este caso la deducción ($60 * \$9,160 = \$549,600$) procederá cuando se cumpla el plazo de dos años.

d). "Cuando se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra , concurso o en suspensión de pagos."

La forma de comprobar la quiebra será la sentencia que declare concluida la quiebra o por falta de activo.

Para fines de control se indica que el saldo de la cuenta deducida como incobrable debe quedar registrada en contabilidad con "importe de un peso" por un plazo de cinco años, que es el plazo de prescripción que señala el Código Fiscal de la Federación para conservar la documentación comprobatoria, por lo que esta disposición esatá reiterando una obligación conocida.

XV. Comisiones condicionados al cobro.- Algunas operaciones de venta como son las que se concertan a plazo o a través de arrendamiento financiero se acumulan conforme se cobran y existan los pagos de referencia, los cuales se podrán deducir cuando el ingreso se haya cobrado.

XVI.-Arrendamiento de automóviles y motocicletas.- El gasto por este concepto se limita como sigue:

Automóviles hasta de 10 pasajeros y con capacidad de carga hasta 3,100 kilogramos, incluyendo los tipo panel el equivalente a 6.5 veces el salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal ($\$9,160 \times 6.5 = \$59,540$) por día de uso.

Motocicletas el equivalente a 3.5 veces el salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal ($\$9,160 \times 3.5 = \$32,060$) por día de uso.

En la regla 39 de la Resolución que establece Reglas Generales de carácter fiscal para 1989, se está autorizando una deducción mayor a la permitida por la Ley cuando se trate de automóviles rentados a arrendadoras que se dediquen exclusivamente a esta actividad y que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quién publicará la lista de empresas. El importe diario de las rentas podrá ascender al equivalente a 16 veces la cuota diaria del salario mínimo general del Distrito Federal.

Según la Ley	$\$ 9,160 * 6.5 =$	$\$ 59,540$
Según regla 39	$\$ 9,160 * 16 =$	<u>146,560</u>
Diferencia		$\$ 87,020$ =====

Al 31 de agosto de 1989 se desconoce si existen sociedades dedicadas a la renta de automóviles autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ya que no ha sido publicada la lista a que hace referencia la citada Regla 39.

XVII. Comisiones y mediaciones pagadas al extranjero.-

Deberá probarse que los pagos se efectúan a residentes en el extranjero y que éstos son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta en su país.

XVIII. Pagados a más tardar el día de presentación de la declaración anual de la sociedad. Todos los requisitos de las deducciones deben llenarse a más tardar en esa fecha. Con este inciso se está dando al contribuyente un plazo de tres meses adicional a la fecha de cierre del ejercicio para que corrija todas las anomalías que se hayan presentado en él.

2. Gastos no deducibles. Asimismo hay conceptos de gastos que no se podrán deducir permanentemente, y las sociedades deberán conciliar para efectos de la determinación de la utilidad fiscal como son:

a). Impuestos y contribuciones pagados a cargo de terceros. Se incluye el impuesto sobre la renta pagado por cuenta de los trabajadores, las contribuciones en la parte subsidiada que originalmente pertenecen a terceros y aportaciones de los trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Resulta lógico que exista esta disposición para limitar la deducción de gastos correspondientes a terceros, sin embargo, en mi opinión debiera darse consideración especial a las prestaciones que por estos conceptos se otorgaron en contratos colectivos de trabajo con anterioridad a la inclusión de este precepto en la Ley.

b).- Los gastos correspondientes a inversiones no deducibles (casas de recreo, automóviles de lujo, etc.).

Este inciso corrobora que la suerte del accesorio es igual a la suerte del principal, al señalar que los gastos relacionados con inversiones no deducibles o parcialmente deducibles, correrán la misma suerte.

c). La participación de utilidades. En este caso resulta absurdo que las sociedades y empresas en general tengan obligación de pagar el 10 % del la "renta gravable" a sus trabajadores y se considere un gasto no deducible, solo porque así lo dice la Ley.

Esta disposición nace cuando el legislador se plantea la naturaleza de la participación de utilidades, inicialmente se le da el tratamiento de dividendo y después se le asimila a una remuneración al trabajo personal bajo la dependencia de un patrón, sin embargo no se elimina esta prohibición que resulta absurda ya que por un lado la sociedad paga impuesto, actualmente a la tasa del 37% y el trabajador puede cubrir hasta un 40%.

Ejemplo:

Participación de utilidades	1,000,000
	=====
ISR de la sociedad mercantil	370,000
ISR a cargo de los trabajadores	<u>400,000</u>
ISR recibido por el fisco	770,000
	=====
Tasa efectiva percibida por el fisco	77%
	=====

d). Obsequios y atenciones. Este inciso castiga la erogación indiscriminada de estos conceptos cuando no están relacionados con las ventas o prestación de servicios que realiza el contribuyente o bien no se otorgan a todos los clientes de manera general.

e). Los gastos de representación. Al igual que el punto anterior, se prohibió su deducción por el uso inmoderado de este concepto.

f) Viáticos y gastos de viaje.- Se especifica que para que sean deducibles se deben pagar a personas que tengan relación de trabajo con el contribuyente ya sea por ser trabajador o por prestar servicios profesionales a la sociedad mercantil y se deben referir a los siguientes conceptos:

- Hospedaje.
- Alimentación.
- Transporte.
- Renta de automóviles o pago de kilometraje.

Se aclara que para que se considere gasto de viaje debe efectuarse fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente.

Como es natural, además de recabar el comprobante que reuna los requisitos fiscales ya señalados, se deben cumplir con

los requisitos especiales que para dichos gastos establece esta Ley, si no, éstos no se podrán deducir.

Las entregas en efectivo por concepto de viáticos para que sean deducibles deberán acumularse al sueldo del trabajador o bien considerarse como pago de honorario, tratándose de profesionistas independientes, y en ambos casos retener el impuesto correspondiente.

g). Las sanciones, indemnizaciones y recargos o penas convencionales, pagadas por culpa del contribuyente. Esta es una medida disciplinaria para los contribuyentes morosos, obligándolos a ser cumplidos en todos los aspectos.

h). Los intereses devengados por préstamos o por adquisición de cetes, o cualquier título como bonos, cédulas hipotecarias, etc. de los citados en el artículo 125 de la Ley, cuando el préstamo se hubiere efectuado de personas físicas o personas morales no lucrativas. Esta limitación se incluyó este año en virtud de que a través de diversas instituciones las personas físicas o las personas morales no lucrativas invertían el dinero en estos instrumentos, ganando un interés libre de impuestos o con una tasa de retención mínima por la sobretasa exenta y la sociedad recibía el mismo dinero en préstamo deduciéndolo a la tasa general que en 1986, 1987 y 1988 fue del 42%, 40.6% y 39.2 % respectivamente, estos dos últimos años por la combinación de tasas de Título II y Título VII.

i). Provisiones de activo y pasivo.- Los incrementos con cargo a los resultados del ejercicio cuando representan meras estimaciones. Es obvio que esta disposición protege los intereses del fisco adecuadamente, pues no sería correcto que los contribuyentes disminuyeran artificialmente sus utilidades.

Se aclara que la creación o incrementos de provisiones con cargo a los gastos del ejercicio que representen pasivos reales exigibles y definidos en cuanto a beneficiario e importe, si podrán deducirse.

Como una medida de protección se señala que los pagos que se hagan contra las reservas que fueron no deducibles, deberán efectuarse dentro de los cuatro ejercicios a que se haya creado la reserva y como es natural reunir los requisitos de deducción establecidos en el artículo 24 fracción III que se refiere a comprobante que reúna requisitos fiscales y pago con cheque nominativo.

k). El crédito comercial aun cuando sea adquirido de terceros. Esta disposición protege los intereses del fisco al no permitir la deducción de este gasto de muy difícil comprobación, ya que el monto del crédito se estima atendiendo a la calidad del negocio, situación muy difícil de comprobar con posterioridad al hecho.

g). Los pagos por el uso o goce temporal de casas habitación, aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso para ser explotados comercialmente.

Estos gastos en circunstancias especiales pueden ser deducibles mediante autorización expresa girada por la autoridad correspondiente, cuando el contribuyente compruebe que los bienes se utilizan por necesidades especiales de la actividad.

Casas habitación.- Acreditar la estancia de las personas que ocupan los inmuebles. Actualmente en la República Mexicana existe un gran déficit de vivienda por lo que las sociedades se ven en la necesidad de rentar casas para su personal para el caso de efectuar cambios fuera del lugar de residencia y garantizarles donde vivir, sin deteriorar la productividad de sus trabajadores, al tener que perder tiempo valioso en buscar alojamiento o exponerse a la negativa de aceptar el cambio.

Aviones.- Se limita la deducción por este concepto a 130 veces la cuota diaria del salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal por día de uso del avión de que se trate. Para comprobar el uso del avión se requiere:

- Plan de vuelo foliado de cada uno de los vuelos realizados en el ejercicio.

- Copia de los informes mensuales sellada por la autoridad competente en aeronáutica que incluya lugar y origen de los vuelos, horas de recorrido, kilometraje y bitácoras de vuelo.

Los gastos en casas de recreo nunca serán deducibles.

h). Pérdidas en fusión, reducción de capital, liquidación de sociedades, en venta de acciones y valores mobiliarios. Esta disposición resulta injusta toda vez que la utilidad derivada de estos mismos conceptos se considera acumulable y en consecuencia sujeta al pago de este impuesto.

i). Gastos a prorrata con empresas del extranjero. Es natural que no se permita esta deducción cuando no existe forma de comprobar la erogación, sin embargo tratándose de propaganda, se dan casos que sí pueden comprobarse fehacientemente. Sin embargo, el fisco se protege de la existencia de facturas apócrifas en donde no puede verificar la existencia del prestador del servicio o enajenante por ser empresas residentes en el extranjero, con lo que obliga al contribuyente a solicitar la factura del servicio por el importe que le corresponde directamente.

DI. DEPRECIACION DE ACTIVOS.

El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941 y 1954 definía a la depreciación como la absorción gradual

del costo de adquisición de un activo fijo tangible, cuyo valor material o funcional disminuya por el uso o por el transcurso del tiempo, a través de los resultados de un número determinado de ejercicios posteriores a aquél en que haya sido hecha la inversión.

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a la depreciación: " Es un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho (si lo tienen) entre la vida estimada de la unidad." (13)

Actualmente la Ley y su Reglamento no definen este concepto, únicamente describen los diferentes tipos de inversiones, las alternativas para iniciar la depreciación, los porcentajes máximo y la mecánica de actualización para efectuar la deducción de los resultados del ejercicio.

Bajo este criterio de aplicación a los resultados del ejercicio la Ley considera los siguientes conceptos depreciables:

- Activos fijos.
- Gastos y cargos diferidos.
- Erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

(13) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados pág. 315. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Primera Edición. México 1984

Y elaborando una definición señala en el artículo 42:

"Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente y no con la finalidad de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones."

"Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto por un período limitado inferior a la duración de la empresa."

"Cargos diferidos son aquéllos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la empresa".

"Erogaciones realizadas en periodos preoperativos son aquéllas que tienen por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio, siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios en forma constante..."

La fracción I del artículo 46 de la Ley adiciona a los conceptos anteriores:

"Las reparaciones así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo".

"En ningún caso se considerarán inversiones 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."

Monto original de la inversión. Comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición (impuestos a la importación, de adquisición de inmuebles, etc., excepto impuesto al valor agregado), los derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos de transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

Cálculo de la depreciación. El procedimiento que autorizaba la Ley hasta el 31 de diciembre de 1986 era el que se conoce como método de línea recta, este procedimiento consiste en la aplicación fija de un porcentaje en forma constante sobre el valor original de la inversión.

Actualmente se realiza una combinación del método de línea recta con el ajuste de la depreciación obtenida a través de factores de actualización.

En este sistema se reconocen los efectos inflacionarios sobre las inversiones de activos fijos, permitiendo la actualización de la depreciación sobre los cuales pueden aplicarse las mismas tasas máximas de depreciación contenidas en la Ley.

En Sistema Tradicional (antiguo Título II hasta 1986 y Título VII en 1987 y 1988) para tener derecho a la deducción adicional del artículo 51 bis (antes de 1987 artículo 51), la sociedad requería mantener ciertas proporciones financieras entre su activo financiero y su pasivo, cumpliendo con este requisito tenía derecho a una deducción adicional consistente en la actualización de la depreciación bajo ciertas reglas.

Las tasas máximas de depreciación que señala la Ley son:

- Cargos diferidos	5 %
- Gastos preoperativos	10 %
- Regalías , marcas, asistencia técnica (o en el número de ejercicios beneficiados)	10 %
- Construcciones	5 %
- Ferrocarriles	6 %
- Mobiliario y equipo de oficina	10 %

- Autobuses	11 %
- Aviones para la aerofumigación agrícola	25 %
- Aviones en general	17 %
- Automóviles, camiones, tractocamiones	20 %
- Equipo de cómputo electrónico	25 %
- Equipo periférico	12 %
- Dados, moldes y troqueles	35 %
- Equipo para la contaminación	35 %
- Equipo destinado a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología	35 %
- Semovientes y vegetales	100 %

Para la maquinaria y equipos distintos de los anteriores se señalan los siguientes porcentajes máximos de depreciación atendiendo a la actividad de la sociedad mercantil:

- Para producción de energía eléctrica, distribución, transportes eléctricos	3 %
- Para molienda de granos, producción de azúcar y derivados, aceites comestibles,transportación marítima, fluvial y terrestre	5 %
- Para producción de metal, en el primer proceso; producción de tabaco y derivados del carbón natural	6 %
- Para fabricación de pulpa, papel y productos similares; petróleo y gas natural	7 %
- Para fabricación de vehículos de motor y sus partes; construcción de ferrocarriles y navíos; fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; producción de alimentos y bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados	8 %
- Para curtido de piel y fabricación de artículos de piel; de productos químicos, petroquí-	

micos y farmacobiológicos; de productos de caucho y de productos plásticos; impresión y publicación	9 %
- Para la fabricación de ropa; de productos textiles, acabado, teñido y estampado	11 %
- Para construcción de aeronaves,	12 %
- Compañías de transporte terrestre de carga y de pasajeros	12 %
- Para aéreo, transmisión por radio y televisión	16 %
- Para la industria de la construcción, incluyendo automóviles, camiones de carga, tracto camiones y remolques	25 %
- Para actividades de agricultura, ganadería, de pesca o silvicultura	25 %
- Para otras actividades no especificadas	10 %

Se indica que cuando un contribuyente se dedique a varias actividades de las señaladas, se aplicará el porcentaje que corresponda a la actividad en la que hubiera tenido más ingresos en el ejercicio anterior, lo que teóricamente equivale a que los porcentajes pueden variar según aumenten o disminuyan los ingresos relativos a una actividad en particular en relación con el total de los ingresos de una sociedad.

El contribuyente podrá aplicar porcentajes menores a los autorizados, pero una vez elegidos serán obligatorios y podrán cambiarse, sin exceder de los límites señalados anteriormente.

Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir por lo menos cinco años, si no hubieren transcurrido cinco años se podrán cambiar siempre que el contribuyente no haya tenido pérdida fiscal en el ejercicio o en los tres últimos.

a). **Depreciación proporcional.**- La deducción fiscal se calcula en proporción a los meses completos en que se utilice el bien, por lo que ya no puede depreciarse por el año completo como sucedía anteriormente en ejercicios regulares.

b).- **Ajuste a la depreciación.** En 1987 el ajuste se efectuaba directamente al costo de adquisición mediante la aplicación de factores de inflación atendiendo a la fecha de adquisición de los bienes, posteriormente se aplicaba el porcentaje. Al darse cuenta las autoridades que de esta forma se podía interpretar que mientras los bienes estuvieran en uso se podían actualizar y la deducción por depreciación sería eterna, se cambió la actualización de la inversión por la actualización de la depreciación como sigue:

Cálculo de la depreciación:

Monto original de la inversión	
X hasta % máximo autorizado	

Depreciación en línea recta	
X factor de actualización	

Depreciación ajustada	
=====	

Inicio de la depreciación y amortización.

- En el ejercicio en el que se inicie la utilización del bien o en el siguiente. De iniciarse con posterioridad la depreciación, se pierde el derecho a deducir las cantidades que correspondían a los ejercicios transcurridos.

- Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio, o deje de ser útil, o se termine su deducción, el cálculo se hará aplicando las mismas reglas correspondientes a ejercicios irregulares.

10. En el primer ejercicio.- Si la adquisición de los bienes depreciables se realiza en el ejercicio en que se inicia su depreciación, la deducción por inversión se actualiza con la inflación correspondiente al periodo comprendido entre el mes de adquisición y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado, se tomará como último mes de la primera mitad, el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo:

Mes de adquisición	Mayo	50. mes
Ultimo mes del ejercicio	Diciembre	120. mes

1988 el límite para automóviles era de 10 salarios mínimos del Distrito Federal elevados al año, para 1989 es como sigue:

Automóviles - El equivalente a 5.5 veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año ($9,160 * 365 * 5.5 = \$18,388,700$).

Motocicletas.- El equivalente a 3.5 veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año. ($9,160 * 365 * 3.5 = \$11,701,900$).

d).- Depreciación inmediata de las inversiones. El 31 de diciembre de 1986 se derogaron los estímulos fiscales que se habían creado para promover la inversión y que establecían la opción de depreciar en forma acelerada determinadas inversiones, en su lugar aparece la deducción inmediata.

En las disposiciones vigentes para 1987 se establecía que esta opción se podía ejercer hasta cuando se iniciara la utilización del bien, este requisito fue suprimido en 1988.

Se permite optar por depreciar las inversiones en activos fijos que se utilicen por primera vez en México, en forma inmediata y por una sola vez, aplicando al monto original de la inversión ajustado los porcentajes calculados a valor presente, que van de acuerdo con el tipo de bien de que se trate y con el número de años de vida útil estimada para efectos fiscales.

El saldo por redimir en ningún caso será deducible y cuando dichos bienes sean enajenados el total de los ingresos percibidos se considerará ganancia acumulable.

Esta opción no será aplicable a mobiliario y equipo de oficina, ni tampoco a bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero.

Ajuste al monto original de la inversión. El monto original de la inversión se revalorará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido entre el mes de adquisición y hasta el último mes de la primera mitad del periodo que transcurra desde que se efectuó la inversión hasta el cierre del ejercicio.

Mitad del ejercicio junio 1989	17,700	
	-----	= 1.07273
Mes adquisición enero 1989	16,500	
Monto original de la inversión		\$100.00
Factor de actualización	Por	1.07273
		107.27
Depreciación (107.27 X 69 %)		74.02

En la fracción I del artículo 51 se establecen los porcentajes de depreciación a valor presente para cada tipo de activo, entre otros los siguientes:

Construcciones	51%
----------------	-----

Automóviles	81%
Dados y troqueles	87%
Equipo de cómputo electrónico	84%
Maquinaria y equipo	69%

La fracción X del artículo 80. transitorio, limita al 60 % los anteriores porcentajes en adquisiciones realizadas a partir de 1989 dentro de zonas conurbadas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey.

Cuando los bienes depreciados a valor presente sean enajenados, perdidos o dejen de ser útiles, se podrá deducir adicionalmente la cantidad que resulte de ajustar el monto original de la inversión de conformidad con el procedimiento descrito para la depreciación sobre valores revaluados, multiplicada por el factor de corrección del valor presente del bien, de acuerdo con la tabla contenida en el artículo 51-A de la Ley y que toma en consideración el número de años transcurridos desde el inicio de la depreciación a valor presente y el porcentaje de deducción inmediata aplicado al bien.

La opción para depreciar, ya sea a valores revaluados o a valor presente podrá ejercerse por cada bien de activo fijo que tenga la empresa.

Se incorpora esta medida que en opinión de las autoridades constituye el principal estímulo a la inversión productiva por permitir la deducción de inversiones en el

ejercicio en que se inicie la utilización del bien o en el ejercicio inmediato siguiente, por su valor total a nivel real, es decir, considerando una tasa de descuento del 7.5% anual sobre anualidades vencidas.

En mi opinión este procedimiento no constituye un auténtico incentivo a la inversión, sino una especie de financiamiento otorgado por el fisco que produce un flujo de efectivo adicional, que deriva de una deducción superior a la que normalmente le correspondería. Para conocer si efectivamente produce un beneficio se debe evaluar el rendimiento real que se obtendrá del flujo adicional y no a una tasa determinada.

E). PERDIDAS FISCALES

Las sociedades mercantiles al realizar sus actividades aun cuando están encaminadas a la obtención de utilidades puede no resultar así, por lo que la Ley reconoce el derecho de los contribuyentes a deducir las pérdidas de las utilidades bajo las siguientes reglas:

a). El derecho a deducir las pérdidas es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona, ni como consecuencia de fusión. Quiere decir que la sociedad fusionada no puede transmitir las pérdidas por amortizar a la sociedad fusionante, y esta última está limitada a amortizar las pérdidas que tenga pendientes de amortizar contra las utilidades que se

generen por la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

Esta limitación resulta absurda toda vez que si una sociedad está perdiendo y se fusiona para reforzarse y además cambia a un giro que le produzca utilidades, ya no podrá amortizar las pérdidas pendientes de deducir.

b). La pérdida fiscal ocurrida en el ejercicio podrá disminuirse de las utilidades de los cinco ejercicios siguientes. Se perderá ese derecho cuando no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal, pudiéndolo haber hecho, hasta por ese monto.

Para aplicar la pérdida de ejercicios anteriores, su monto se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo ejercicio.

Si quedara un remanente por amortizar, se volverá a actualizar bajo el mismo procedimiento determinando el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de cierre del ejercicio en que se actualizó la última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se deducirá.

A partir de 1987, se amplía el plazo de amortización de pérdidas a los cinco ejercicios siguientes y se permite ajustar su importe mediante la aplicación del factor de actualización correspondiente al período transcurrido entre el último mes del ejercicio anterior a aquél en que se amortice la pérdida y el último mes del ejercicio en que ocurrió dicha pérdida.

Cabe mencionar que la actualización de pérdidas no es completa ya que sólo se reconoce la inflación hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al en que se aproveche, sin tomar en cuenta el deterioro inflacionario del ejercicio en el que se amortiza la pérdida.

Por ejemplo, si una sociedad mercantil sufre una pérdida fiscal en el ejercicio 1987 se amortizará en 1988 sin actualizar su valor y si queda algún remanente se aplicará contra la utilidad de 1989 considerando exclusivamente la inflación de 1988 para actualizar el valor de dicho remanente.

En este caso hubiera sido más equitativo reconocer la media de la inflación del ejercicio en que se obtenga utilidad para amortizar las pérdidas de ejercicios anteriores.

Asimismo, se establece que las pérdidas fiscales determinadas en este Título II sólo se podrán amortizar contra

utilidades obtenidas en este sistema, por lo que no podrán aplicarse contra utilidades del Sistema Tradicional.

Las pérdidas obtenidas antes de 1987 podrán amortizarse en este Título II cuando sean reexpresadas, para lo cual deberá calcularse la deducción adicional conforme al texto vigente en 1986. En la Resolución que establece reglas generales de vigencia anual para 1987 se indica que para este cálculo no se considera el capital cuyas acciones se detentan por sociedades como pasivo. Si el promedio de los pasivos ajustados es superior al promedio de los activos financieros ajustados más la depreciación ajustada, la diferencia resultante se restará del monto de la pérdida fiscal ajustada y el resultado será la pérdida reexpresada amortizable.

En el caso de aquellos contribuyentes que hubieren tenido derecho a la deducción adicional, el importe de la pérdida fiscal se considerará reexpresada, en consecuencia, se podrá aplicar contra las utilidades determinadas en el Sistema Nuevo.

No existe disposición expresa que señale que las pérdidas reexpresadas son susceptibles de actualizarse su valor, pero tampoco hay disposición en contra por lo que considero que deben seguir la misma suerte que las demás pérdidas, es decir actualizarse para amortizarlas contra utilidades de ejercicios posteriores.

CAPITULO V

IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICABLE A LAS SOCIEDADES

MERCANTILES. TITULO II AMPLIACION DE LA BASE

TERCERA PARTE

- A). Formas de pago del Impuesto.
- B). Pagos provisionales.
 - a). Cálculo del coeficiente de utilidad.
 - b). Obtención de la utilidad fiscal estimada.
 - c). Determinación del pago provisional.
 - d). Excepción a los pagos provisionales.
- C). Ajustes a los pagos provisionales.
- D). Disminución de los pagos provisionales.
- E). Cálculo del impuesto anual.
- F). Participación de utilidades a los trabajadores.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICABLE A LAS SOCIEDADES MERCANTILESTITULO II - AMPLIACION DE LA BASETERCERA PARTEA) FORMAS DE PAGO DEL IMPUESTO.

Todos los puntos analizados en los dos capítulos anteriores van a ser determinantes para que la sociedad mercantil efectúe el pago del impuesto sobre la renta a cargo o bien obtenga un saldo a favor compensable con otras cantidades a cargo derivadas del mismo impuesto retenido a otras personas físicas o morales, nacionales o extranjeras.

Hasta abril de 1986, las sociedades mercantiles hacían tres pagos provisionales en el año y el pago definitivo al presentar la declaración anual. En ese mes se publicó una disposición en el Diario Oficial de la Federación en la que se modificaba la obligación de hacer tres pagos cuatrimestrales por la de presentar pagos mensuales y como concesión se otorgaba que el primer pago mensual se presentaría el 7 de julio de dicho año, lo que creó gran confusión entre los contribuyentes, y para aclarar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicó en los diarios de mayor circulación, notas aclaratorias, confirmando su criterio.

En el año de 1987 con motivo del cambio estructural de la Ley del Impuesto sobre la Renta en que coexistieron dos bases de impuesto, el Título II actual y el Título VII que conservaba el antiguo régimen denominado como "tradicional", las sociedades tuvieron que hacer 24 cálculos para sus pagos provisionales y 2 para la declaración anual y en 1988 al adicionarse los dos ajustes semestrales para cada base, los cálculos de impuestos llegaron a 30 para presentar 13 declaraciones, ya que los ajustes se incluyen en la declaración mensual correspondiente al séptimo y doceavo mes.

Resumiendo, las sociedades mercantiles deberán pagar el impuesto que les resulte a cargo en tres formas:

- 1o. Pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual.
- 2o. Dos ajustes semestrales a los pagos provisionales mensuales a cuenta también del impuesto anual.
- 3o. Pago definitivo en la declaración anual de este gravamen.

B). PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

La Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las sociedades mercantiles efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Bases para el cálculo:

Primer ejercicio.- No se hacen pagos provisionales ni se presenta forma de declaración.

Segundo ejercicio.- El primer pago provisional comprende los tres primeros meses, en virtud de que no se puede calcular el coeficiente de utilidad sino hasta que se presenta la primera declaración, es decir, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio y se consideran las cifras declaradas en el primer ejercicio aun cuando éste haya sido menor a doce meses.

Ejercicios siguientes.- Se determina tomando como base las cifras declaradas correspondientes al ejercicio anterior o al último ejercicio de doce meses con utilidad, sin que dicho ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se estén calculando los pagos provisionales.

Esta regla se incluyó en este precepto a partir del 1o. de enero de 1988, con lo que el fisco está asegurando la recaudación por pagos provisionales. Hay que considerar que el plazo de caducidad señalado por el Código Fiscal de la Federación es de cinco años, límite establecido para obtener las cifras declaradas para determinar el coeficiente de utilidad.

También hay que tomar en cuenta que el actual Título II entró en vigor el 1o. de enero de 1987 y por tanto, las primeras

declaraciones con esta base fueron presentadas en mismo año, por lo que los contribuyentes se remontarán cuando mucho a dicho año.

Además a partir del segundo ejercicio los contribuyentes deberán presentar la forma de declaración aun cuando no tengan obligación de hacer pago alguno.

En el cálculo del pago provisional intervienen dos elementos: las cifras declaradas en el ejercicio anterior y los ingresos del año en curso.

Las disposiciones vigentes que para este año de 1989 se deben aplicar, hará que el contribuyente revise para efectuar sus pagos provisionales mensuales, lo que dispone el artículo 12 de la Ley, el artículo 9 de las disposiciones de vigencia anual y por sí las dudas verificar el contenido de la Resolución que establece Reglas para el año de 1989 y las modificaciones posteriores a su publicación inicial y elegir lo que más le convenga, o simplemente armar las fórmulas como si se tratara de un rompecabezas.

Como ya se dijo anteriormente, lo fundamental son las cifras declaradas por el contribuyente (ingresos acumulables y la utilidad fiscal) y convertirlos a las reglas actuales, ya que se deben conciliar algunas partidas que se incluían en años anteriores en estos conceptos y que ahora no forman parte de ellos.

El artículo 12 no contempla estos cambios y el legislador prefirió incluir estas fórmulas de conciliación en el artículo 9, fracción I de las disposiciones de vigencia anual para 1989, posiblemente, para preparar el terreno para las reformas de 1990.

Con los ingresos acumulables del ejercicio en curso, sobre los cuales se va a hacer el pago del impuesto y el coeficiente de utilidad obtenido se determinará la utilidad fiscal estimada, misma que servirá de base para la aplicación de la tasa del impuesto y así obtener el impuesto a pagar en el periodo del cálculo.

a) **Cálculo del coeficiente de utilidad.**- Una vez que se determina el ejercicio del cual se van a tomar las cifras declaradas, se aplica el artículo 9 antes citado que es el eslabón conciliatorio entre las disposiciones de 1988 y las actuales y se procede como sigue:

Utilidad Fiscal

Más
 Dedución inmediata de inversiones
 Dividendos pagados
 Menos
 Dividendos recibidos

Utilidad fiscal(base para calcular
 el coeficiente de utilidad)
 =====

Pérdida fiscal

Menos
 Dedución inmediata de inversiones
 Dividendos pagados
 Más
 Dividendos recibidos

Utilidad fiscal (base para calcular
 el coeficiente de utilidad)
 =====

Ingresos acumulables
 Menos
 Dividendos recibidos
 Ganancia inflacionaria

Ingresos (base para el cálculo
 del coeficiente de utilidad)
 =====

Utilidad fiscal del
 ejercicio anterior
 ----- = Coeficiente de utilidad
 Ingresos acumulables
 del ejercicio anterior

O bien los contribuyentes podrán optar por:

Ingresos acumulables del ejercicio
 menos
 dividendos ganados
 ganancia inflacionaria
 más
 Promedio anual de los créditos entre doce
 X factor de ajuste 1989 = .22

Ingresos acumulables (para calcular el
 coeficiente de utilidad)
 =====

b). Obtención de la utilidad fiscal estimada.- El coeficiente de utilidad determinado conforme la fracción anterior se multiplica por los ingresos acumulables sin considerar las

adiciones o reducciones de los conceptos del componente inflacionario de las deudas o créditos a que se refiere el Artículo 7o. B de la Ley, correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes a que se refiere el pago.

$$\begin{array}{rcl} \text{ingresos} & & \text{coeficiente} & & \text{utilidad} \\ \text{acumulables} & \times & \text{de} & = & \text{fiscal} \\ \text{del periodo} & & \text{utilidad} & & \text{estimada} \end{array}$$

En el supuesto de que el contribuyente tenga pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, podrá disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

c). **Cálculo del pago provisional.**- Será la cantidad que resulte de aplicar la tasa establecida sobre la utilidad fiscal estimada que se determine en el inciso anterior, en los meses segundo a doceavo del ejercicio se podrá deducir de este importe los pagos efectuados con anterioridad correspondientes al mismo ejercicio.

Cabe mencionar que la Ley establece una tasa general del 35% pero en las disposiciones transitorias se indica que para los años de 1989 y 1990 se aplicarán las tasas del 37% y del 36% respectivamente.

C) AJUSTES A LOS PAGOS PROVISIONALES.

En las modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes para el año de 1988 se introduce esta nueva obligación consistente en ajustar el importe de los pagos provisionales efectuados en el ejercicio a la utilidad real de la sociedad. Hay que recordar que para calcular los pagos provisionales mensuales se considera el coeficiente de utilidad obtenido en el ejercicio anterior o anteriores y dicho porcentaje puede ser menor o mayor al que se obtendrá en el ejercicio en curso, por lo que el fisco se puede ver afectado al ver disminuida su recaudación al tener que esperar a que se presente la declaración anual y recibir el total del impuesto que le corresponde.

En el primer mes de la segunda mitad del ejercicio y en el último mes del mismo, se ajustará el impuesto correspondiente a los pagos provisionales, lo que significa que en el séptimo mes y en el onceavo mes la sociedad deberá calcular su utilidad real, adaptando algunas reglas para estimar algunas deducciones, ya que todavía no se concluye el ejercicio fiscal y además el tiempo que da la autoridad para calcular la base es muy corto, de aproximadamente mes y medio.

a).- A los ingresos obtenidos en el período del ajuste (desde el inicio del ejercicio hasta el último día de la primera mitad del mismo y hasta el último día del penúltimo mes de dicho ejercicio), se le restan el monto de las deducciones autorizadas

correspondientes a dichos períodos, así como, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales.

Existen algunas deducciones que se calculan anualmente como es la deducción de las inversiones (depreciación), la aplicación a las provisiones de pasivo previstas en la fracción IX del Artículo 25 de la Ley, y las previstas en los Artículos 27 y 28 de la misma, relativas a los fondos para investigación y desarrollo tecnológico y los de pensiones o jubilaciones, para lo cual se indica que para la determinación de la base del ajuste de que se trate se restará la parte proporcional que representen los meses comprendidos en el período por el que se realice el ajuste, respecto del total de meses del ejercicio de que se trate.

Una vez determinada la utilidad del periodo, se le aplica la tasa establecida en el artículo 10 de la Ley o bien los porcentajes señalados en el transitorio (37% para 1989, 36% para 1990) y el resultado será el impuesto del ajuste al cual se le restarán los pagos provisionales efectivamente enterados, correspondientes a los meses comprendidos en el periodo del ajuste de que se trate. Además en el segundo ajuste, se restará, cuando proceda el exceso el impuesto efectivamente pagado conforme al primer ajuste.

El Reglamento establece disposiciones complementarias que facilitan el cálculo de estos ajustes a los pagos

provisionales e indica una opción para aquellos contribuyentes que no están en posibilidad de realizar el cálculo sobre bases reales:

El artículo 7-E del Reglamento a la letra dice:

"I. Los contribuyentes deberán efectuar los ajustes a los pagos provisionales, previstos en el precepto citado, cuando en el ejercicio al que correspondan estén obligados a presentar pagos provisionales, aun cuando las declaraciones de los mismos hayan sido presentadas en cero."

"II. Tratándose de la deducción de inversiones calculada en los términos del artículo 41 de la Ley, los contribuyentes podrán considerar la parte proporcional de la deducción del ejercicio que represente por los meses comprendidos en el período por el que se realice el ajuste respecto del total de meses del ejercicio de que se trate."

"III. Los contribuyentes podrán deducir, para calcular los ajustes a que se refiere este artículo, la parte de las reservas deducibles en los términos de la fracción IX del artículo 25 de la Ley, excepto las relativas a las inversiones, así como las previstas en los artículos 27 y 28 de la misma Ley, en la proporción que el número de meses comprendidos en el período por el que se realice el ajuste, represente respecto del total de meses comprendidos en el ejercicio de que se trate."

"IV. Los contribuyentes que anticipen la fecha de terminación de su ejercicio estarán a lo siguiente:"

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

"b) Cuando la fecha de terminación ocurra después del séptimo mes del ejercicio, ajustarán el impuesto correspondiente a los pagos provisionales en el séptimo mes del ejercicio y en el último mes del mismo; considerando los ingresos obtenidos y las deducciones autorizadas a que se refiere la fracción III del artículo 12-A de la Ley, correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del sexto mes del mismo y hasta el último día del penúltimo mes de dicho ejercicio."

"En ejercicios irregulares menores a siete meses no se efectuarán los ajustes a los pagos provisionales."

La opción está contemplada en el artículo 7-F del Reglamento y señala que los contribuyentes podrán estimar el monto de los ajustes a sus pagos provisionales, inclusive para sus ejercicios irregulares.

Una vez que se ejerza la opción y la estimación de dicho ajuste sea inferior, en más de un 10%, de las proporciones que de su impuesto del ejercicio se señalan más adelante, el contribuyente deberá pagar recargos con la declaración anual sobre la diferencia que resulte, computándose los recargos desde la fecha en que se hizo o debió hacerse el pago de la diferencia que resultó del ajuste, y la fecha en que se presente la declaración del segundo ajuste o del ejercicio, según hubiera correspondido la estimación al primero o segundo ajuste, respectivamente.

"En un ejercicio regular, las proporciones que del impuesto del ejercicio deben guardar los ajustes estimados son el 45% y 90%, tratándose del primero y segundo ajuste respectivamente."

"En el caso de ejercicios irregulares las proporciones que del impuesto del ejercicio deben guardar las estimaciones del primero y segundo ajuste respectivamente, son las siguientes:"

<u>Meses del ejercicio</u>	<u>Primer Ajuste</u>	<u>Segundo Ajuste</u>
11 meses	50%	89%
10 meses	56%	88%
9 meses	63%	87%
8 meses	72%	86%
7 meses	85%	

Las diferencias que resulten a cargo por los ajustes se enterarán con el pago provisional correspondiente a los meses en que se efectúen dichos ajustes. Estas diferencias no serán acreditables contra los pagos provisionales mensuales posteriores.

Como se puede apreciar el fisco toma todas las ventajas al prohibir el compensar las diferencias determinadas en los dos ajustes, sino hasta la presentación de la declaración anual, lo que puede originar saldos a favor por más de seis meses sin poderlos compensar, lo que puede dañar la economía de la sociedad.

Cuando el monto del primer ajuste, el impuesto sea menor que el monto de los pagos provisionales efectivamente enterados que correspondan al mismo periodo de dicho ajuste, la diferencia que resulta a favor del contribuyente se podrá acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo en los pagos provisionales del mismo ejercicio que se efectúen posteriormente, siempre que se cumplan los requisitos que señala el Reglamento en el artículo 7-G.

"I. Que por los pagos provisionales contra los cuales se efectúe el acreditamiento, no se hubiera obtenido autorización para disminuirlos, en los términos del artículo 80. de este Reglamento."

"II. Que las reservas deducibles en los términos de los artículos 25, fracción IX, 27 y 28 de la Ley, que se dedujeron para calcular los ajustes a que se refiere el artículo 12-A, fracción III de la Ley, se hubiesen calculado proporcionalmente, en los términos del artículo 70.-E, fracción III de este Reglamento."

"III. Que la deducción a que se refiere la fracción II del artículo 22 de la Ley, calculada para el primero y segundo ajuste se hubiera hecho en la proporción que el monto de adquisiciones netas representen de la totalidad de los ingresos acumulados que correspondan al ejercicio de doce meses inmediato anterior a aquél por el que se efectúen los ajustes. Se entiende por adquisiciones netas la suma de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio, disminuida con la suma de las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas."

"IV. Que se obtenga autorización de la autoridad administradora para efectuar el acreditamiento."

En la práctica la autoridad nunca dió autorización para efectuar el acreditamiento, ya que la Dirección General Técnica de Ingresos a su vez no dió la normatividad para resolver dichas solicitudes.

Excepciones a la mecánica de pagos provisionales.

Tratándose del ejercicio de liquidación, cuando no sea posible efectuar la liquidación en un período menor a seis meses, los pagos provisionales se harán semestralmente dentro del mes siguiente a cada semestre y el impuesto se determinará tomando como base las operaciones correspondientes al período transcurrido desde el inicio de la liquidación a la fecha de la declaración, acreditando los pagos efectuados en las declaraciones anteriores.

No considerarán los ingresos atribuibles a los establecimientos ubicados en el extranjero, cuando dichos ingresos estén sujetos al pago del impuesto sobre la renta en el país donde se encuentren ubicados esos establecimientos, lo que significa que el establecimiento no es una simple sucursal sino otra entidad independiente.

DI. DISMINUCION DE LOS PAGOS PROVISIONALES

Los pagos provisionales a cuenta del impuesto anual deben mantener relación con el impuesto definitivo a pagar, para lo cual la Ley y su Reglamento contienen reglas específicas para que los contribuyentes puedan disminuir el monto de dichos pagos provisionales, cuando proceda cumpliendo con los siguientes requisitos:

10. Los contribuyentes que justificadamente estimen que el coeficiente de utilidad que deben aplicar para determinar los pagos provisionales, es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que corresponden dichos pagos, podrán disminuir el monto de los que les correspondan hasta por seis meses del mismo ejercicio, siempre que obtengan la autorización respectiva.

Para obtener dicha autorización, se presentará solicitud a la autoridad administradora competente, a más tardar el día 15 del mes de calendario por el que se solicite la disminución del pago, o del primer mes del período cuando la disminución se solicite por varios meses, mediante la forma oficial que al efecto publique la Secretaría.

El contribuyente estará obligado a calcular en la declaración del ejercicio, los pagos provisionales que le hubieran correspondido conforme a la Ley, sustituyendo el coeficiente autorizado para la reducción, por el coeficiente de utilidad determinado conforme a dicha disposición con los datos relativos a la declaración del ejercicio en el cual se disminuyó el pago.

Cuando resulte que los pagos provisionales se hubieran cubierto en cantidad menor de la debida en los términos del párrafo anterior, se cubrirán recargos por la diferencia entre los pagos autorizados y los que le hubieran correspondido. No se

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

E). CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL.

En un ejercicio de año calendario, esta operación es muy sencilla, al resultado fiscal determinado se le aplica la tasa señalada en la Ley en el artículo 10 y el resultado es el impuesto causado en el ejercicio.

Resultado Fiscal	\$ 1,000
Impuesto sobre la Renta 37 %	370
menos pagos provisionales	350
Diferencia a pagar en la declaración	20

En cambio para calcular el impuesto causado para las sociedades que tengan ejercicio montado la situación se complica, existen disposiciones en el Título VIII para el período de transición y en las disposiciones transitorias de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales aplicables a la Ley del Impuesto sobre la Renta en 1989. Ambas señalan el procedimiento a seguir en el cálculo del impuesto cuando los ejercicios no coinciden con el año calendario, sin embargo como podremos apreciar más adelante los resultados determinados son completamente inequitativos.

Las disposiciones transitorias establecen lo siguiente para Título II (base ampliada):

Ejercicio terminado en 1989

Resultado fiscal
----- = Resultado mensual proporcional
Número de meses

Más	Resultado mensual	X	Número de meses = Producto X 35% X 40% =	Impuesto
	proporcional		1988	
	Resultado mensual	X	Número de meses = Producto X 37% X 100% =	Impuesto
	proporcional		1989	
				<u>Impuesto</u>
				Causado
				=====

Ejercicio terminado en 1990

Resultado fiscal
----- = Resultado mensual proporcional
Número de meses

Más	Resultado mensual	X	Número de meses = Producto X 37 % =	Impuesto
	proporcional		1989	
	Resultado mensual	X	Número de meses = Producto X 36% =	Impuesto
	proporcional		1990	
				<u>Impuesto</u>
				Causado
				=====

Ejercicio terminado en 1991

Resultado fiscal
----- = Resultado mensual proporcional
Número de meses

Más	Resultado mensual	X	Número de meses = Producto X 36% =	Impuesto
	proporcional		1990	
	Resultado mensual	X	Número de meses = Producto X 35% =	Impuesto
	proporcional		1991	
				<u>Impuesto</u>
				Causado
				=====

El artículo 802 de la Ley indica el procedimiento a seguir para calcular el impuesto en el periodo de transición.

"I. Por lo que respecta al Título VII" (sistema tradicional).

"a) Durante todos los ejercicios, a excepción del que termine con posterioridad al 31 de diciembre de 1988, el impuesto del ejercicio se dividirá entre el número de meses que comprenda dicho ejercicio."

"El resultado se multiplicará por separado por el número de meses que correspondan a cada año de calendario; a los productos así obtenidos se les aplicarán los porcentos que corresponda, de conformidad con el artículo anterior, de acuerdo con el año calendario de que se trate. Lo dispuesto en este inciso es aplicable al ejercicio iniciado en 1986, aplicando a los meses comprendidos en dicho año el 100%.

"b) El impuesto del ejercicio que se inicie durante 1988 se determinará como si concluyera el 31 de diciembre de dicho año y fuera irregular aplicando las reglas del inciso anterior."

"II. Por lo que respecta al Título II: (ampliación de la base).

"a) Durante todos los ejercicios, a excepción del iniciado en 1986 el impuesto del ejercicio se determinará conforme a las reglas del inciso a) de la fracción anterior".

"b) El impuesto del ejercicio que se inicie en 1986 se determinará como si el ejercicio empezará el 1o. de enero de 1987 y fuera irregular, aplicando las reglas del inciso a) de la fracción anterior."

De aplicar las disposiciones tal como se transcriben anteriormente pudieran originar que el impuesto de ambos años al sumarse resultara mayor en porcentaje que lo que el legislador pretendió como se indica en el siguiente ejemplo:

Año de 1988

Título II	$35\% \times 40\% = 14\%$ entre 12 meses=	1.16%
Título VII	$42\% \times 60\% =$	25.20%

Año de 1989

Título II	$37\% / \text{entre } 12 = 3.0833 \times 11 =$	<u>33.92%</u>
		60.28%
		=====

Desde mi punto de vista además de las disposiciones vigentes en 1989, en ejercicios montados se deben aplicar además de las disposiciones contenidas en el artículo 802 de la Ley que fue modificado el 31 de diciembre de 1988 las disposiciones que estuvieron vigentes para el Título VII hasta el mismo 31 de

diciembre como la contenida en el artículo 14 Bis que a la letra dice:"

"Cuando se trate de un ejercicio irregular el resultado fiscal obtenido en el mismo ejercicio se dividirá entre el número de días que comprende multiplicándose el cociente por 365 y al producto se aplicará la tarifa anterior".

"El monto del gravamen obtenido se dividirá entre 365 y el resultado se multiplicará por el número de días que comprende el ejercicio irregular constituyendo esta última cifra el importe del impuesto."

Considero que no tomar en cuenta la disposición transcrita anteriormente estaríamos en la situación de aplicación retroactiva de una Ley.

Por tanto el cálculo del impuesto debiera ser como sigue:

Año de 1988

Título II	35% X 40% = 14% entre 365 X 31 =	1.16%
Título VII	42% X 60% = 25.20% entre 365 X 31=	2.10%

Año de 1989

Título II	37%/ entre 12 = 3.0833 X 11 =	<u>33.92%</u>
		<u>37.18%</u>
		=====

A su vez la Resolución que establece Reglas de vigencia anual contiene el siguiente punto para aclarar la mecánica de acreditamiento de los pagos provisionales, ya que al existir ejercicio montado el cómputo se efectuó en su origen sobre diferentes bases, lo que a su vez confirma el criterio adoptado, ya que también está mencionando que tratándose de pagos provisionales de Título VII se podrán acreditar hasta el 37 % sin exceder de este porcentaje.

En mi opinión las disposiciones continúan confusas y al dar por terminado el régimen establecido en Título VII, el corte que propone la autoridad parece muy drástico: el ejercicio de 1988 se considerará como "irregular" para fines fiscales, lo cual es irreal.

"21.- Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del impuesto sobre la Renta, los contribuyentes cuyo ejercicio fiscal no coincida con el año de calendario, por el ejercicio iniciado en 1988 que termine en 1989, podrán acreditar contra los pagos provisionales que deban efectuar por los meses de dicho ejercicio que queden comprendidos en el año de 1989, los pagos provisionales que hubieran efectuado por los meses del mismo ejercicio comprendidos en el año de 1988, relativos a los Títulos II ó VII de la referida Ley, sin que en ningún caso, dicho acreditamiento exceda de la cantidad que resulte de aplicar el 37 % a la utilidad fiscal que en los términos del artículo 12 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a

partir del 1o. de enero de 1989, se calcule por el período comprendido desde el inicio de dicho ejercicio hasta el 31 de diciembre de 1988."

F). PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES.

En la restructuración a la Ley que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, se incluyó la modificación al artículo 14 que contiene el cómputo de la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU), pero su vigencia se dispone para 1991 año en que entraría de lleno el actual Título II. Al anticiparse su vigencia, también tiene efectos para este artículo, el cual también entra de lleno en este año de 1989 al derogarse el artículo 804 que establecía la mecánica sobre este concepto en el período de transición.

Es importante resaltar que la mecánica actual es similar a la observada en los años anteriores, es decir, determinar el resultado fiscal sobre cifras históricas sin incluir componente inflacionario a favor o en contra, es decir, como lo establecía el antiguo Título II hasta el 31 de diciembre de 1986 y el derogado Título VII, en estos dos últimos años, de hecho la única diferencia estriba en que actualmente se deducen las compras en lugar del costo de ventas. Para mayor claridad se presenta el siguiente resumen:

Determinación de la Base para PTU

Ingresos acumulables del ejercicio
(excluidos de intereses y
ganancia inflacionaria)
Dividendos en acciones
Intereses devengados a favor
Utilidad cambiaria
Diferencia entre monto de la
enajenación activos y la ganancia
acumulable de los mismos.

A) Total de ingresos

Menos: Deducciones autorizadas - excepto:

Dividendos
Intereses
Pérdida inflacionaria
Depreciación de inversiones
Compras
Depreciación
Reembolso de utilidades capitalizadas
Intereses devengados a cargo
Pérdida en cambios exigible

B) Total de deducciones

A) menos B) = Utilidad base para PTU

=====

Es importante mencionar que el último párrafo del artículo 15 indica "No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras sociedades mercantiles residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 14 de esta Ley."

Lo que significa que los dividendos en efectivo que se perciban en una sociedad mercantil se acumularán para determinar

la base de la participación dos veces, una para determinar la base del reparto de la sociedad que decreta el dividendo y otra al calcular la base de quien lo recibe, lo que es injusto, ya que un trabajador por el simple hecho de laborar en una empresa que tiene inversiones en acciones de otra empresa, tendrá derecho a participación de utilidades de otra empresa en la que nunca trabajó.

A N E X O S

EL OPTIMISTA S. A.Conciliación entre el Resultado Contable y Fiscal

Ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1989

Utilidad antes de ISR Y PTU \$ 8,500,000,000

Más Ingresos fiscales y deducciones contables:

Ganancia inflacionaria	729,876,890
Costo de ventas	5,022,528,000
Depreciación contable	30,487,650
Depreciación por revaluación	332,300,000
Cuotas del IMSS cubiertas por cuenta del trabajador	20,000,000
Impuesto sobre la renta por cuenta de terceros	5,000,000
Multas y recargos	42,558,795
Amortización de crédito mercantil	25,120,240
Intereses contables a cargo	58,275,000
Incremento a las reservas para"	
Cuentas incobrables	908,826
Contingencias	2,625,000
Inventarios	2,000,000
Gratificaciones	96,188,241
Vacaciones	1,000,000
Primas de antigüedad	19,500,000
Gastos de automoviles por excedente en limite de inversión	60,196
Gastos con comprobantes no reunen requisitos fiscales	<u>58,801</u>

6,388,487,639

Menos Ingresos no acumulables o partidas deducibles:

Pérdida inflacionaria	1,063,997,723
Compras de inventarios	3,761,062,950
Gastos de fabricación	1,122,008,240
Depreciación fiscal	408,507,260
Intereses contables a favor	7,208,312,060
Diferencia costo contable y fiscal venta de acciones	99,318,236
Diferencia costo contable y fiscal venta de terreno	<u>43,144,354</u>

(13,706,350,823)

Resultado Fiscal 21,276,975,278

Impuesto a la tasa del 37% \$ 7,872,480,853

EL OPTIMISTA, S. A.

Promedio mensual de los créditos contratados
con el sistema financiero

Saldos diarios de la cuenta Banca Serfin

Día	Enero	Febrero	Marzo	Abril
1	599,105	676,605	1,969,856	3,347,235
2	679,105	676,605	1,969,856	3,347,235
3	875,469	676,605	2,322,593	3,007,219
4	845,343	558,738	2,322,593	2,845,446
5	678,543	558,738	1,975,485	2,402,814
6	758,549	578,806	2,321,876	2,845,446
7	758,549	788,806	2,830,423	2,845,446
8	758,549	788,806	2,830,423	2,845,446
9	613,610	788,806	2,830,423	3,424,719
10	632,357	659,302	2,953,368	3,313,622
11	632,357	716,240	2,287,496	4,472,452
12	632,357	2,549,779	5,328,582	4,472,452
13	632,242	357,087	2,594,059	4,472,452
14	354,945	117,297	2,365,990	5,123,608
15	654,945	117,297	2,365,990	3,313,429
16	654,945	117,297	2,365,990	3,545,932
17	664,606	117,297	1,950,902	3,464,362
18	664,606	124,085	3,032,855	3,309,761
19	664,606	121,085	2,724,701	3,309,761
20	674,317	219,967	1,882,438	3,309,761
21	355,541	1,003,017	1,882,438	3,034,795
22	355,541	1,003,017	1,882,438	2,990,774
23	569,653	1,003,017	1,882,438	3,085,913
24	574,679	995,816	1,857,074	4,479,810
25	754,343	1,034,998	1,858,580	4,440,140
26	876,888	957,785	1,788,157	4,440,140
27	574,679	1,986,541	1,788,157	4,440,140
28	574,679	1,969,856	1,788,157	5,972,437
29	574,679		2,523,423	3,189,106
30	519,087		4,523,423	2,593,682
31	676,605		5,434,321	
Suma	19,835,479 =====	21,263,295 =====	78,434,505 =====	107,685,535 =====
Entre el numero de días del mes:				
Promedio	639,854 =====	759,403 =====	2,530,145 =====	3,589,517 =====

EL OPTIMISTA, S. A.Ejercicio del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1988Determinación del componente inflacionario de los créditos

<u>Mes</u>	<u>Promedio Mensual de los Créditos</u>	<u>INPC del mes</u>	<u>Factor de Ajuste</u>	<u>Componente Inflacionario de los Créditos</u>
Diciembre		10647.2		
Enero	95,237,888	12293.5	0.15462	14,725,950
Febrero	101,453,489	13318.9	0.08341	8,462,229
Marzo	109,261,986	14000.9	0.05121	5,594,807
Abril	120,566,438	14431.9	0.03078	3,711,485
Mayo	139,575,565	14711.1	0.01935	2,700,233
Junio	169,885,650	15011.2	0.02040	3,465,593
Julio	179,521,260	15261.8	0.01669	2,996,964
Agosto	194,127,625	15402.2	0.00920	1,785,865
Septiembre	209,952,146	15490.2	0.00571	1,199,555
Octubre	223,235,522	15608.4	0.00763	1,703,428
Noviembre	250,835,752	15817.3	0.01338	3,357,140
Diciembre	271,711,055	16147.3	0.02086	<u>5,668,771</u>

\$ 55,372,021

=====

Determinación del componente inflacionario de las deudas

<u>Mes</u>	<u>Promedio Mensual de las Deudas</u>	<u>INPC del mes</u>	<u>Factor de Ajuste</u>	<u>Componente Inflacionario de las Deudas</u>
		10647.2		
Enero	115,730,978	12293.5	0.15462	17,894,649
Febrero	115,212,409	13318.9	0.08341	9,609,859
Marzo	125,771,447	14000.9	0.05121	6,440,181
Abril	134,689,275	14431.9	0.03078	4,146,239
Mayo	138,769,685	14711.1	0.01935	2,684,643
Junio	140,980,066	15011.2	0.02040	2,875,932
Julio	130,671,021	15261.8	0.01669	2,181,448
Agosto	119,643,263	15402.2	0.00920	1,100,651
Septiembre	123,827,440	15490.2	0.00571	707,484
Octubre	135,629,795	15608.4	0.00763	1,034,941
Noviembre	148,769,035	15817.3	0.01338	1,991,098
Diciembre	150,657,039	16147.3	0.02086	<u>3,143,193</u>

\$ 53,810,318

=====

EL OPTIMISTA, S.A.Cálculo de la Depreciación Fiscal de Construcciones y Edificios

Ejercicio del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1989

Tasa de depreciación 5%

INPC Junio de 1989

17650.9

Fecha de la Inversión	Monto de la Inversión	Depreciación del Ejercicio	INPC Mes de Actualización	Factor de Actualización	Depreciación Ajustada
Ene 1970	282,242	14,112	32.1729	548.6263	7,742,270
Dic 1970	126,785	6,339	33.0211	534.5340	3,388,545
Jun 1970	76,483	3,824	34.0107	518.9808	1,984,660
Dic 1971	31,138	1,557	34.6596	509.2644	792,874
Jun 1972	47,058	2,353	35.6655	494.9012	1,164,453
Dic 1974	33,192	1,660	55.5523	317.7348	527,313
Dic 1983	1,081,902	54,095	766.1491	23.0385	1,246,268
Jul 1984	15,437,939	771,897	1031.7723	17.1074	13,205,119
Sep 1984	93,090	4,655	1092.7089	16.1533	75,186
Dic 1984	71,365	3,568	1219.3764	14.4753	51,652
Jul 1985	10,021,801	501,090	1586.1519	11.1281	5,576,194
Nov 1986	18,700,000	935,000	3566.3134	4.9493	4,627,634
Dic 1988	26,191,267	1,309,563	16147.3000	1.0931	1,431,507
Total	72,194,262	3,609,713			41,813,673

EL OPTIMISTA, S.A.Depreciación Fiscal de Construcciones y Edificios

Ejercicio del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1989

Cálculo de la deducción de una adquisición en el ejercicio:

Fecha de la inversión	Marzo 1989
Meses de utilización del bien	9
Ultimo mes de 1a. mitad del período de utilización	Julio
INPC de marzo de 1989	16948.8
INPC julio de 1989	17827.4
Monto original de la inversión	35,000,000
Tasa de depreciación	x 5%
Depreciación	1,750,000
Meses del año	entre 12
Depreciación mensual	145,833
Meses del periodo de utilización del bien	x 9 meses
Depreciación del periodo	1,312,500
Factor de actualización	(17827.4/16948.6)
	x 1.0518
Depreciación actualizada	\$1,380,488
	=====

INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR

AÑO	ENERO	FEB.	MAR.	ABR.	MAY.	JUN.	JUL.	AGO.	SEP.	OCT.	NOV.	DIC.
1950	12.5331	12.6827	13.2440	13.3749	13.3562	13.2627	13.3562	13.5806	13.9922	14.2167	14.4598	14.6095
1951	15.0023	15.6196	16.3491	16.7607	17.1535	17.4341	17.7470	16.9104	17.1161	17.1909	17.5464	17.4902
1952	17.5089	17.4154	17.5838	17.7147	17.6586	17.6586	17.4154	17.4154	17.1348	17.2844	17.2096	17.1161
1953	16.8542	16.7233	16.8168	16.8729	17.1161	17.0613	17.2657	17.2096	17.3405	17.4715	17.2283	17.2283
1954	17.2283	17.2844	17.4528	17.9205	18.7810	19.0241	19.0428	19.1924	19.1363	19.5853	19.7911	20.0342
1955	20.1839	20.3897	20.8012	21.0256	20.9882	21.1192	21.4372	21.6617	21.6617	21.8861	21.9796	21.9235
1956	22.2603	22.4661	22.4474	22.5783	22.4286	22.2416	21.9984	22.0546	22.0546	21.9048	22.1924	22.2977
1957	22.4786	22.4474	22.5783	22.8962	23.1395	23.1021	23.4701	23.8128	23.6445	23.6632	23.6445	23.6819
1958	23.9813	23.9065	24.0561	24.2993	24.4863	24.4302	24.3741	24.2618	23.9252	24.1122	24.4302	24.5424
1959	24.5798	24.5611	24.6920	24.6920	24.4676	24.4863	24.4676	24.5424	24.1496	24.3554	24.5424	24.6172
1960	24.7857	24.8044	25.4029	25.9267	25.8332	25.8145	26.0015	26.0950	26.2260	25.9267	25.8332	25.9454
1961	26.0202	25.9878	25.9267	26.0950	26.0950	26.1137	26.0389	25.8519	25.7771	25.7958	25.9267	25.9454
1962	25.8519	26.0015	26.2260	26.4317	26.3943	26.4317	26.5815	26.6376	26.6376	26.6563	26.6563	26.5400
1963	26.4878	26.6002	26.6002	26.6376	26.7124	26.6002	26.6750	26.5815	26.5627	26.4691	26.4504	26.6376
1964	26.9555	27.4606	27.4044	27.5542	27.6290	27.6477	27.9095	28.2088	27.8111	27.7786	28.0592	28.1153
1965	27.9843	28.0966	28.1901	28.3211	28.3398	28.3772	28.2462	28.1714	28.2836	28.2649	28.1714	28.1714
1966	28.2649	28.7442	28.1901	28.3585	28.3585	28.3708	28.6578	28.8261	28.8261	28.9197	28.9751	28.9758
1967	29.2002	29.3874	29.4435	29.4061	29.2190	29.0693	29.2751	29.3874	29.6118	29.7053	29.6452	29.4809
1968	29.5557	29.5577	29.7988	30.0235	30.2478	30.0044	29.9298	30.0794	30.1730	30.0794	30.1356	30.0794
1969	30.2100	30.3206	30.3490	30.4302	30.4331	30.5381	30.6561	30.6901	30.9776	31.3011	31.3051	31.5411
1970	31.7797	31.7769	31.8721	31.9137	31.9793	32.1729	32.3298	32.4806	32.5605	32.5605	32.7242	33.0211
1971	33.3491	33.4870	33.6142	33.7856	33.8558	34.0107	33.9835	34.2940	34.4070	34.4410	34.4977	34.6596
1972	34.8137	34.9225	35.1132	35.3348	35.4031	35.6655	35.7996	36.0372	36.1995	36.2258	36.4624	36.5656
1973	37.1170	37.4253	37.7536	38.3516	38.7607	39.0762	40.0777	40.7224	41.6911	42.2242	42.7435	44.4049
1974	45.9962	47.0334	47.3958	48.0612	48.4171	48.8958	49.6029	50.1279	50.6956	51.7016	53.1371	53.5523
1975	54.2370	56.5367	54.8801	55.3438	56.0837	57.0359	57.4940	57.9921	58.4134	58.7132	59.1241	59.6064
1976	60.7593	61.8944	62.5019	62.9393	63.3797	63.6332	64.1703	64.7866	66.9959	70.7680	73.9644	75.8203
1977	78.2349	79.9676	81.3589	82.5895	83.3147	84.3336	85.2881	87.0389	88.5854	89.2395	90.2369	91.4857
1978	93.5174	94.8599	95.8486	96.9157	97.8660	99.2094	100.8919	101.8999	103.0634	104.3032	105.3851	106.2796
1979	110.0495	111.6329	113.1454	114.1597	115.6568	116.9375	118.3566	120.1456	121.6218	123.7460	125.3376	127.5544
1980	133.7753	136.8860	139.6810	142.1232	144.4438	147.3075	151.4215	154.5568	156.2740	158.6414	161.3941	165.6265
1981	170.9611	175.1625	178.9102	182.9417	185.7096	188.3059	191.6232	195.5703	199.2106	203.6292	207.5499	213.1360
1982	223.7257	232.5181	241.0076	254.0716	268.3519	281.2773	295.7720	328.9637	346.5257	364.4863	382.9169	423.8067
1983	469.9196	495.1413	519.1040	551.9706	575.9099	597.7185	677.2772	651.6175	671.6748	693.9671	734.7143	765.1471
1984	814.8212	857.8234	874.4891	933.1867	964.1276	999.0226	1031.7723	1061.0997	1092.7089	1130.8898	1169.7009	1219.3764
1985	1309.8285	1364.2455	1417.1113	1460.7154	1495.3210	1532.7696	1586.1519	1655.4941	1721.6124	1787.0099	1869.4555	1996.7229
1986	2173.2525	2269.8738	2375.3772	2499.3892	2638.2849	2807.6325	2947.7223	3182.7396	3373.6715	3566.5134	3807.6000	4108.2000
1987	4440.9000	4761.3000	5076.0000	5520.1000	5936.2000	6365.7000	6881.3000	7443.7000	7934.1000	8595.2000	9277.0000	10647.2000
1988	12293.50	13318.90	14000.90	14431.90	14711.10	15011.20	15261.80	15402.20	15490.20	15608.4000	15817.3000	16147.3000
1989	16542.60	16767.10	16948.80	17202.30	17439.10	17650.90	17827.40	17997.30	18169.40			

Los índices de enero de 1950 a octubre de 1986 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 6 de mayo de 1987, fecha posterior a la entrada en vigor de Ley del Impuesto sobre la Renta y los posteriores se publicaron mensualmente a partir del 9 de enero de 1987 a septiembre de 1989

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

1a. La Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce que las sociedades mercantiles deben tener un tratamiento diferente al de otros contribuyentes, personas físicas o personas morales con fines no lucrativos, al separar su régimen fiscal en el Título II que desde hace varios años compartía con las personas físicas con actividades empresariales. En el actual Título II se reúnen todas las normas que conducen a la determinación del "Resultado Fiscal", el cual servirá de base para el pago de este gravamen, para el reparto de la participación de los trabajadores en las utilidades y con el remanente incrementar la cuenta "Utilidad Fiscal Neta" que a partir de 1989 se toma en cuenta para el pago de dividendos, con una menor carga impositiva.

2a. Se sabe que el legislador, al reestructurar cualquier impuesto como el que nos ocupa, se debe ubicar en torno al potencial recaudatorio de los contribuyentes, así como a la justicia y racionalidad de la estructura tributaria en su conjunto, considerando a toda la sociedad como sujetos potenciales de este gravamen, concertando un esfuerzo contributivo, pero en especial de aquellos que tienen mayor capacidad para hacerlo, respetando los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.

3a. En los últimos años, se ha avanzado con la inserción de los primeros ajustes realizados a la base gravable de las sociedades, como lo vimos en el desarrollo de esta tesis, a fin de contrarrestar los efectos negativos de la inflación, sin embargo, ha faltado un balance adecuado entre fisco y contribuyente, un ejemplo palpable es la determinación del componente inflacionario en donde no ha existido equidad al determinar los conceptos que generan pérdida y ganancia inflacionaria; tratándose de la actualización de la depreciación las disposiciones para 1987 sólo duraron un año porque otorgaban una depreciación eterna que perjudicaba al fisco, por lo que se sugiere que antes de aprobar una iniciativa se efectúen ejemplos numéricos, que al aplicarse a la práctica confirmen la intención del legislador. También resultó muy desafortunada la desaparición del Título VII dos años antes de lo previsto en la Ley.

4a. El resultado ha sido que este impuesto relativo a las sociedades mercantiles se ha vuelto muy complicado y de difícil aplicación para los contribuyentes, asesores y las propias autoridades, ya que además de conocer los preceptos contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento hay que revisar cotidianamente los Diarios Oficiales de la Federación, por la publicación de la Resolución que establece reglas generales de carácter fiscal con vigencia anual comunmente conocida como "miscelánea", así como de los diversas modificaciones o aclaraciones de dicha "miscelánea" que van reformando en el transcurso del año las normas contenidas en la

Ley, su Reglamento y la propia Resolución. Con lo que podemos concluir que actualmente existe otro procedimiento legislativo fuera de las Cámaras, a través de publicación en el Diario Oficial de la Federación.

5a. Lo anterior, unido a la problemática de la comprensión de las disposiciones fiscales por su complejidad y por lo mismo, la dificultad para comprender la mecánica de los cálculos, situación que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha solucionado a través de publicaciones en los Diarios de mayor circulación, hace que los contribuyentes sientan una terrible inseguridad jurídica, lo que aumenta su poca disposición a adoptar una conciencia fiscal y elimina, como es natural, su conformidad de pagar sus impuestos correctamente, con lo que finalmente puede caer en la evasión fiscal, deporte nacional en todos los países del mundo.

6a. En nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta ha existido continuidad en su mecánica y aplicación, a excepción de algunos conceptos que la autoridad los ha visto como recaudatorios y por lo mismo han sido modificados constantemente, como fue en una época los gastos de propaganda que se deducían en cuatro años, las inversiones en automóviles, las pérdidas cambiarias que en 1976 se limitó su deducibilidad al pago de los pasivos, etc., otras normas cambiaron para dar un estímulo, que una vez aplicado la Secretaría de Hacienda vió mermada su recaudación y suprimió las ventajas que contenía inicialmente.

7a. Tenemos una serie de normas que para su aplicación están condicionadas al trámite de solicitud de autorización previa que en la realidad no es posible obtener por falta de normatividad de las autoridades administradoras del impuesto, como es el caso de la autorización para compensar el saldo a favor en el primer ajuste semestral a los pagos provisionales, contra los pagos provisionales mensuales siguientes, situación que podría simplificarse a través del establecimiento de normas de autocontrol y revisarse en forma selectiva para verificar su cumplimiento.

8a. Por un lado tenemos a las autoridades con normatividad estricta para las sociedades mercantiles y por otro que en su afán de simplificar la recaudación permite la existencia de contribuyentes menores y regimenes especiales de tributación que como tales tienen un reducido número de obligaciones. Sin embargo, en la práctica todos estos contribuyentes a veces tienen mayores utilidades que otros en igualdad de circunstancias, sin contar que a la sociedad mercantil que tenga tratos con un menor se le castiga haciendo "no deducible" la adquisición, ya que a su vez prohíbe al "menor" a expedir comprobantes con todos los requisitos como es la separación del Impuesto al Valor Agregado.

9a. Se reconoce que el fisco debe buscar la oportunidad del pago de los impuestos, como fue el cambio de pago cuatrimestral por el mensual en abril de 1987 y la introducción

en 1988 de los dos ajustes a los pagos provisionales en el sexto y onceavo mes del ejercicio, ya que en las condiciones inflacionarias en que viviamos era conveniente acercar el momento de la exigibilidad al de la generación del impuesto. Pero existe desacuerdo general en la implantación del Impuesto del 2% sobre los Activos de las Empresas que viene a ser propiamente un pago provisional disfrazado, en el que se violan los principios constitucionales, al gravar directamente el patrimonio y a todos los contribuyentes por igual.

10a. Con base en los puntos anteriores, se concluye que la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo el gravamen más importante en nuestro país, muestra un adelanto en materia fiscal al reconocer los efectos de la inflación, por lo que el legislador debe buscar la equidad ante todo, afinar todos sus conceptos hasta lograr normas claras que puedan aplicarse en forma estricta como lo señala el Código Fiscal de la Federación, esto aunado a que todos los participantes, gobierno, contribuyente y administradores logren que realmente incida en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ayudarán a crear una verdadera conciencia fiscal en todos los mexicanos.

B I B L I O G R A F I A

ACOSTA ROMERO, MIGUEL.- Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México 1981.

BURGOA, IGNACIO.- Las Garantías Individuales. Cuarta Edición. Editorial Porrúa. México 1965.

COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Primera Edición. México 1984.

CORTINA, ALFONSO.- Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Editorial Porrúa. México 1977.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.- Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México 1985.

DE PINA VARA, RAFAEL.- Elementos de Derecho Mercantil Mexicano. Editorial Porrúa. México 1967

FLORES ZAVALA, ERNESTO.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos. Octava Edición. Editorial Porrúa. México 1966.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Segunda Edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1969.

MANTILLA MOLINA, ROBERTO.- Derecho Mercantil. Editorial Porrúa. México 1980.

PUEENTE, ARTURO Y CALVO MARROQUIN, OCTAVIO. Derecho Mercantil. Novena Edición. Editorial Banca y Comercio. México. 1959.

RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ, JOAQUIN.- Tratado de Sociedades Mercantiles. Tomo I. Sexta Edición. Editorial Porrúa. México 1981.

TESIS PROFESIONAL

CONTRERAS NAVARRO, IRMA. "Consideraciones contables de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Universidad Nacional Autónoma de México 1966.

NUÑEZ CAMACHO, MARIA DE LA LUZ.- "El problema que presentan las Sociedades Mercantiles Abandonadas". Universidad Nacional Autónoma de México 1972.

MEMORIAS

Memoria del Seminario sobre Tributación, Inflación Y Desarrollo Económico. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. CIAT. México, marzo de 1986.

LEGISLACION

Código Fiscal de la Federación. Años 1967-1989.

Compilación de Leyes del Impuesto sobre la Renta. Años 1921-1953. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 1957.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988.

Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953. Con reformas de 1954 al 31 de mayo de 1965. Ediciones Alonso.

Ley del Impuesto sobre la Renta. Años 1965-1977. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 1977.

Ley del Impuesto sobre la Renta. Años 1978-1989.

Ley Federal del Trabajo. Sexta Edición actualizada. Secretaría del Trabajo y Previsión Social. México 1984.

Reglamentos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Años 1946, 1954, 1976 y 1984 con sus respectivas reformas. Diarios Oficiales de la Federación.

Resolución que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1983 a 1989. Diarios Oficiales de la Federación.