



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

Facultad de Estudios Superiores
CUAUTITLAN



" IMPUESTOS FEDERALES. IMPROCEDENCIA DE LOS
PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA PARA PERSONAS MORALES POR EL
EJERCICIO DE 1994 "

TRABAJO DE SEMINARIO

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :

Adrián Becerril Reyes

C.P. Romeo Ruíz Ruíz

FALLA DE ORIGEN

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx.

1995



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: OFICIO DE TERMINACION
DE LA PRUEBA ESCRITA.

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
PRESENTE

ATN: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S.-C.

Con base en los art. 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes, informo a ud., que ha sido concluido el trabajo de Seminario: de Impuestos Federales

"Improcedencia de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta para personas morales por el ejercicio de 1994".

que presenta el pasante: Adrián Becerril Reyes
con número de cuenta: 8857532 - 4 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría.

Bajo mi asesoría, cubriendo los requisitos académicos.

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 28 de noviembre de 1994.

NOMBRE Y FIRMA DEL ASESOR
C.P. Romeo Ruíz Ruíz

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLAN

Vº Bº
DEPARTAMENTO DE EXAMENES
PROFESIONALES

DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

CONTENIDO

	<u>Pág.</u>
OBJETIVO	1
HIPOTESIS	2
INTRODUCCION	3

CAPITULO 1

Generalidades del Impuesto Sobre la Renta y la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales.

1.1 Obligación de los mexicanos para contribuir con los gastos públicos.....	4
1.2 Quienes son sujetos de este Impuesto.....	7
1.3 Concepto de las personas morales y accionistas.....	11
1.4 Obligación de los contribuyentes para efectuar pagos provisionales mensuales.....	19

CAPITULO 2

Pág.

Bases para su determinación y aspectos para considerar su improcedencia.

2.1	Del coeficiente de utilidad.....	22
2.2	La utilidad fiscal base para determinar el pago provisional....	27
2.3	Importe a pagar a cuenta del Impuesto anual.....	32
2.4	Aspectos a considerar por la contribución con los gastos públicos.....	40

CAPITULO 3

Propuesta para la determinación de esta imposición y beneficios para los contribuyentes.

3.1	Determinación de los pagos provisionales sobre bases reales.....	46
-----	--	----

	<u>Pág.</u>
3.2 Beneficios y ventaja competitiva para las sociedades mercantiles obligadas a esta contribución...	48
CONCLUSIONES	52
BIBLIOGRAFIA	54

OBJETIVO

Conocer el procedimiento para la determinación de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, así como el marco legal de la contribución con el gasto público para las personas morales y poder formar un juicio acerca del procedimiento de contribuir, ya que, éste es de forma estimada, lo que origina que al final de cada ejercicio se pague por esta contribución de manera excesiva o insuficiente, además, descapitaliza a las sociedades que contribuyen, al tener que cumplir con dichos pagos provisionales, puesto que de no hacerlo origina recargos, actualización y hasta multas, por ser uno de los impuestos más importantes y costoso para los accionistas de las sociedades mercantiles que tienen esta obligación.

HIPOTESIS

Con base en la mecánica para la determinación de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta se mostrará la forma en que perjudica a los contribuyentes de esta obligación, por tanto, se mencionarán aspectos a considerar para su cálculo, además, de que debieran ser determinados sobre bases reales y a su vez, generar mayores beneficios para todas las personas morales que contribuyen con el gasto público de manera proporcional y equitativa mediante este impuesto.

INTRODUCCION

En el desarrollo de este documento se mostrará el marco legal para la contribución de las personas morales con el gasto público de acuerdo a nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y la manera que dispone la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mediante pagos provisionales a cuenta de esta contribución por el ejercicio de 1994, con la finalidad de analizar en el capítulo segundo las bases que se utilizan, así como, el mecanismo para su determinación, observando diversos aspectos que serán necesarios para formar un juicio acerca del procedimiento que dicha Ley establece y poder juzgar su improcedencia, dada la naturaleza y finalidad que se persigue para que el contribuyente pague el impuesto definitivo a su cargo. Posteriormente proponer una mecánica consistente que mantenga una relación lo más acertada posible, con respecto al monto de la obligación anual para tributar de manera proporcional y equitativa, pudiendo generar ciertos beneficios financieros tanto a las sociedades mercantiles que están obligadas, como a las mismas autoridades recaudadoras al apoyar a dichas sociedades para generar fuentes de riqueza y así, obtener ambas un beneficio en favor de nuestra sociedad mexicana.

CAPITULO 1. GENERALIDADES DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA Y LA OBLIGACION DE EFECTUAR
PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

1.1 Obligación de los mexicanos para
contribuir con los gastos pú-
blicos

La necesidad de sostener a un Gobierno regu-
lador de la conducta de nuestra sociedad, compromete a
toda la ciudadanía a sacrificar una pequeña porción de
las utilidades obtenidas derivado de nuestras activi-
dades fundamentalmente lucrativas, con el propósito de
allegar al Estado de los fondos y/o recursos económicos
indispensables para su función, y que satisfagan de to-
das las necesidades colectivas de los contribuyentes,
sin cuya atención, ningún núcleo social subsistiría,
más sin en cambio, es conveniente el mostrar a los
ciudadanos mexicanos la importancia de contribuir con
dicho organismo de manera justa para consentizarlos,
ya que, cada uno de éstos en promedio y generalmente
mal informados, al pagar sus impuestos correspondientes
se sienten víctimas de una especie de robo. Sin embar-
go, debe de pensarse, que si gracias a la satisfacción
de las necesidades colectivas, nosotros como miembros
de la sociedad podremos dedicarnos cómodamente a la

realización de nuestras actividades productivas, por tanto lo justo es, que parte del ingreso o ganancias que obtengamos sea para contribuir de manera proporcional y equitativa con los gastos públicos, estableciendo de esta manera una relación jurídico-tributaria.

La obligación que tenemos como ciudadanos de contribuir con una porción del lucro que generamos por nuestras actividades lucrativas, se encuentra establecida en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Artículo 31, Fracción IV, de su Capítulo II, que nos habla de las Obligaciones de los Mexicanos de "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes." (1)

Es necesario remarcar la manera en que se establece en nuestra propia Constitución la forma de tributar, ya que nos señala; deberá ser proporcional y equitativa que las Leyes dispongan.

(1) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial PAC, México, D. F., enero de 1987, Página 29

De alguna manera se entiende también, que el Estado posee el derecho correlativo de exigir la entrega de las contribuciones.

1.2. Quienes son sujetos de este Impuesto

De acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta la cual rige la obligación de efectuar los pagos provisionales de dicha contribución, en su título I, de las disposiciones generales, Artículo 1, la cual nos indica quienes son los sujetos a esta disposición: "Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos": (2)

- I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

(2) Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Tax Editores Unidos, Sa. Edición 1994, Impreso en México, D. F., Página 147

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación como aplicación supletoria de la Ley, en su Artículo 1, nos dice que son sujetos obligados al pago de contribuciones "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las Leyes Fiscales respectivas; las disposiciones del Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico". (3)

(3) Código Fiscal de la Federación, Editorial Tax Editores Unidos, 5a. Edición 1994, Impreso en México, D. F., Página 647

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las Leyes lo señalen expresamente.

Los extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las Leyes Fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias Leyes.

Por otro lado tenemos que a los impuestos los define el mismo Código en su fracción I, del Artículo 2, como "Las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derecho por uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación". (4)

(4) OBCIT, Página 647

Con base en este fundamento legal reafirmamos que esta Ley es la que dispone la manera proporcional y equitativa en que se debe contribuir para los gastos públicos, tomando como sujeto de esta imposición a las personas morales residentes en el país, respecto del total de sus ingresos, no importando la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

1.3 Concepto de las personas
morales y accionistas

La Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce desde el aspecto jurídico a las siguientes sociedades:

- I. Sociedad en nombre colectivo
- II. Sociedad en comandita simple
- III. Sociedad de responsabilidad limitada
- IV. Sociedad anónima
- V. Sociedad en comandita por acciones
- VI. Sociedad cooperativa. (5)

Estas sociedades mercantiles deben estar inscritas en el Registro Público de Comercio, ya que, es lo que les otorga una personalidad jurídica propia distinta de la de los socios o accionistas, para exigir o hacer frente de sus obligaciones y derechos.

De lo anteriormente expuesto podemos deducir que una persona moral es: Una sociedad Mercantil,

(5) Ley general de sociedades mercantiles, Editorial Olguin, 6a. Edición 1993, México, D. F., Página 7

constituida mediante aportaciones de sus socios o accionistas la cual deberá contar con responsabilidad jurídica propia, distinta a sus fundadores, para exigir y responder de sus derechos y obligaciones por la realización de sus actos jurídicos.

Por lo que respecta a la personalidad jurídica se considera, que toda persona es aquel ente susceptible de adquirir derechos o contraer obligaciones. Desde un punto de vista jurídico, PERSONA significa sujeto de derechos y obligaciones.

De acuerdo al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se refiere a las personas morales en su principio contable de la entidad, como: "Las entidades colectivas (morales) tienen personalidad y patrimonio propios distintos de los que ostentan las personas que las constituyen y administran; por tal razón, deben presentar, de conformidad con nuestras leyes, información financiera en la que sólo se deben incluir los derechos, obligaciones y resultado de operación de la entidad". (6)

(6) Principios de contabilidad generalmente aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 8a. Edición 1992, Impreso en México, Página 42

Mientras tanto en el Código Civil para el Distrito Federal, en materia común, y para toda la República en materia Federal, en el título segundo, Artículos 25 al 28, se refiere a las personas morales de la siguiente manera:

Art. 26. Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución.

Art. 27. Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por disposición de la Ley o conforme a disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.

Art. 28. Las personas morales se registrarán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos. (7)

Para la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Art. 5, del Título II, nos dice que: "Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, y las sociedades y asociaciones civiles". (8)

Los accionistas son las personas físicas o morales propietarios de una o más acciones, las cuales son los títulos que representan cada una de las partes iguales en que está dividido el capital social de una sociedad y que les confiere ciertos derechos y obligaciones dentro de los cuales podemos mencionar los siguientes:

Derechos:

- Derecho a las utilidades de la empresa (dividendos).

- Derecho de voto en las Asambleas Ordinarias y Extraordinarias para

tratar cualquiera de los siguientes asuntos:

- a) Prórroga de la duración de la sociedad
- b) Disolución anticipada de la sociedad
- c) Cambio de objeto de la sociedad
- d) Cambio de nacionalidad
- e) Transformación de la sociedad
- f) Fusión con otra sociedad.

- Privilegio en primacia en el pago, en caso de liquidación.
- Porcentaje mínimo garantizado de dividendos, etc.

Obligaciones:

- Al saneamiento para el caso de pérdida de un derecho por sentencia firme de las cosas que aporte a la sociedad.

- No podrán ceder sus derechos sin el consentimiento previo y unánime de los demás socios.
- Las obligaciones sociales estarán garantizadas subsidiariamente por la responsabilidad ilimitada y solidaria de los socios que administren; los demás socios, salvo convenio en contrario sólo estarán obligados con su aportación.
- A menos que se haya pactado en el contrato de la sociedad, no puede obligarse a los socios a hacer una nueva aportación para acrecentar los negocios sociales.
- Los socios que sean excluidos serán responsables de la parte de las pérdidas que le corresponda, y los otros socios pueden retener la parte del capital y utilidades de aquél, hasta concluir las operacio-

nes pendientes al tiempo de la declaración, debiendo hacer hasta entonces la liquidación correspondiente.

Por tanto para la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Artículo 5, segundo párrafo, nos explica: "En los casos en que se haga referencia a acciones se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera; asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas". (9)

Por lo anteriormente expuesto podemos señalar que, los accionistas, al formar parte de una organización, misma que se constituyó mediante sus aportaciones y que por lo tanto poseen los títulos que representan las partes iguales en que se divide el capital de una sociedad (persona moral), misma a la que se le confiere responsabilidad jurídica propia, como a cualquier persona sujeto de derechos y obligaciones, para establecer la relación jurídico-tributaria y pasar a contribuir con los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa en cualquier lugar de la República Mexicana en donde residan, con respecto del total de sus ingresos que persiva y cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde provengan.

1.4. Obligación de los contribuyentes para efectuar pagos provisionales mensuales

De acuerdo al subtítulo 1.1 de este capítulo, la obligación de los mexicanos para contribuir con los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes, en su Artículo 12, primer párrafo, título II, de las personas morales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente por el ejercicio de 1994 establece que: "Los contribuyentes 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, conforme a las bases que en este Artículo se señalan". (10)

Esta Ley es la que dispone la manera de contribuir con el gasto público, para las personas morales, aunque esta contribución sirve de financiamiento a las autoridades hacendarias, toda vez que obliga a las personas morales a efectuar pagos a cuenta del impuesto anual, aún y cuando no se conoce a cuanto ascen-

(10) OBCIT, Página 160

derá la deuda por el Impuesto Sobre la Renta anual, generando pagos innecesarios para los contribuyentes o en exceso y a veces pagos insuficientes, mismos que se liquidan al cierre del ejercicio, los cuales de no realizarse conforme a las disposiciones que establece dicha Ley, en su Artículo ya mencionado, origina un pago adicional por actualización, recargos y multas en caso de ser requerida su liquidación mensual por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Derivado de esta imposición tributaria dichos pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, son de manera estimativa, como se demostrará en el Capítulo siguiente, pese a que en el mismo Artículo que establece la forma de efectuar esta contribución, se requiere que se efectúe un ajuste a dichos pagos provisionales en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio por el primer semestre del mismo, de manera que se ajuste el impuesto correspondiente mediante un cálculo más complejo y sobre bases reales acerca de la cantidad que se tendría que pagar a la fecha de dicho ajuste, comparando, contra los pagos provisionales efectuados con anterioridad, para efectos de no excederse o pagar la insuficiencia que se tenga, quedando el segundo semes-

tre del mismo ejercicio con diferencias a cargo o a favor, mismas que se ajustan únicamente con el pago anual definitivo correspondiente al ejercicio.

Por lo antes señalado se considera que esta forma de tributar por parte de la citada Ley, no esta de acuerdo a lo establecido por nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual debe ser de manera proporcional y equitativa.

CAPITULO 2. BASES PARA SU DETERMINACION Y ASPECTOS
PARA CONSIDERAR SU IMPROCEDENCIA

2.1 Del coeficiente de utilidad

Una vez fundamentada la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del Impuesto Sobre la Renta anual, como la forma de contribuir con los gastos públicos, por parte de las personas morales, se explicará la mecánica de su determinación.

Dentro de la misma Ley del Impuesto antes citado y en su Artículo 12, Fracción I, nos menciona que; "Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, se adicionará la utilidad fiscal o reducirá la pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso, con el importe a que se refiere el Artículo 51 de la Ley. El resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio". (11)

(11) OBCIT, Página 160

Para las personas morales que distribuyan rendimientos en los términos de la Fracción II, del Artículo 78 de la Ley, referente a los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal, según corresponda, además del importe de la deducción inmediata a que se refiere el párrafo anterior, el monto de los anticipos o rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada anteriormente, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.

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

Se tomará un coeficiente histórico cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad, conforme a lo dispuesto en esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquel por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

A continuación se ejemplificará la fórmula para determinar el coeficiente de utilidad que se debiera aplicar para el ejercicio de 1994, en los siguientes casos; a) con utilidad fiscal y sin deducción inmediata, b) con utilidad fiscal y deducción inmediata, c) con pérdida fiscal y deducción inmediata y d) con pérdida fiscal y sin deducción inmediata. Con base en los siguientes datos de 1993:

1. Utilidad fiscal	N\$ 800,000
2. Ingresos nominales	1,500,000
3. Deducción inmediata	500,000
4. Pérdida fiscal	300,000

Fórmula:

Utilidad fiscal

6

$$\frac{(\text{Pérdida fiscal}) + \text{Deducción inmediata}}{\text{Ingresos nominales}} = \text{Coeficiente de utilidad}$$

a) Con utilidad fiscal y sin deducción inmediata:

Sustitución:

$$\frac{\text{N\$800,000} + \text{N\$ -}}{\text{N\$1,500,000}} = 0.5333$$

=====

b) Con utilidad fiscal y deducción inmediata:

Sustitución:

$$\frac{\text{N\$800,000} + \text{N\$500,000}}{\text{N\$1,500,000}} = 0.8667$$

=====

c) Con pérdida fiscal y deducción inmediata:

Sustitución:

$$\frac{(\text{N\$300,000}) + \text{N\$500,000}}{\text{N\$1,500,000}} = 0.1333$$

=====

d) Con pérdida fiscal y sin deducción inmediata:

Sustitución:

$$\frac{(\text{N\$300,000}) + \text{N\$ -}}{\text{N\$1,500,000}} = 0.0000$$

=====

En este último caso se tomaría un coeficiente histórico sin que el ejercicio base para determinar dicho coeficiente sea anterior en más de cinco años, con respecto a 1994, ya que, es el año en que se deben efectuar los pagos provisionales.

Cabe señalar que con respecto a los ingresos nominales a los que nos referimos, para efectos de determinar el coeficiente de utilidad, de acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, serán los ingresos acumulables, excepto la ganancia inflacionaria y considerando los ingresos por intereses y la ganancia cambiaria, sin restarles el componente inflacionario.

De acuerdo a lo anterior podemos decir, que el Coeficiente de Utilidad es la proporción que representa la utilidad fiscal sin efecto de la deducción inmediata, con respecto de la totalidad de los ingresos nominales por el último ejercicio de doce meses, misma que se utiliza para ser aplicada sobre los ingresos nominales del siguiente ejercicio y poder estimar la utilidad fiscal para efectos de realizar pagos provisionales a cuenta del Impuesto Sobre la Renta anual.

2.2. La utilidad fiscal base para determinar el pago provisional

La utilidad fiscal es el remanente de comparar a la totalidad de los ingresos acumulables que se obtengan en el ejercicio, disminuido con las deducciones autorizadas en el mismo, y a este resultado se le denomina también base gravable, a la cual se le podrán disminuir con el importe actualizado, las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, de acuerdo a la mecánica establecida por la propia Ley, quedando finalmente el resultado fiscal base para determinar el impuesto, aplicándole la tasa que se establece en su propio Artículo 10. No obstante para efectos de determinar el pago provisional a que se refiere la fracción II del Artículo 12, de Ley, nos menciona que: "La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda (conforme al subtítulo anterior ya mencionado) por los ingresos nominales, correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago". (12)

Ahora bien, si se va ha determinar una base para efectuar un pago provisional a cuenta del impuesto anual con el cual las sociedades mercantiles están contribuyendo con el gasto público, por realizar sus actividades económicas, se debe observar lo siguiente:

1. Por los ingresos nominales correspondientes al período por el que se efectúe el pago, no se considera a la totalidad de los ingresos que para esta Ley son acumulables, tales como; la ganancia inflacionaria y el interés acumulable, además, de que, sí consideran otros ingresos que no son acumulables como; los intereses devengados a favor, y las ganancias cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, de tal manera que los ingresos nominales que se consideran para efectuar este pago, no son los que realmente se acumulan para efectos de determinar la base del impuesto anual definitivo, por lo cual, estos pagos a

cuenta difieren al final del ejercicio, por ser diferente la base de ingresos para su determinación.

2. Del coeficiente de utilidad que se aplica sobre los ingresos nominales mencionados en el punto anterior, es un factor determinado, sobre los ingresos del ejercicio inmediato anterior, que como pudo haber sido, un ejercicio excelente, o muy malo para la sociedad mercantil quien efectúa el pago, y que al ser este aplicado a los ingresos del año en curso, que pueden ser de igual forma, muy bueno, o muy malo, dan por resultado una utilidad fiscal, que si bien es cierto, es sobre los ingresos nominales del período, que como ya mencionamos no son los que realmente se acumulan para determinar el impuesto anual, además de que se les aplica un factor de un ejercicio anterior que es reflejo del resultado de ese

año, mismo que no puede ser igual con respecto a los años siguientes, por tanto, el resultado que se origina es una utilidad fiscal estimada, con una proporción de la utilidad fiscal real sobre los ingresos nominales del mismo ejercicio, aplicados sobre los mismos ingresos nominales pero que corresponden a otro ejercicio fiscal, que puede resultar con una utilidad fiscal mayor o menor por la que se tendría que contribuir, o inclusive, con una pérdida fiscal la cual puede ser amortizada contra ejercicios futuros, generando un ahorro en el pago de este impuesto, para la sociedad que así se le presente el caso.

No obstante al aplicar este coeficiente de utilidad que genera una utilidad estimada, obliga a efectuar el pago a cuenta de un impuesto anual que realmente no es conocido, gene-

rando como consecuencia diferencias por insuficiencia en pagos excesivos, derivado de una inconsistencia en la mecánica de su determinación.

2.3. Importe a pagar a cuenta
del impuesto anual

Los pagos provisionales que se tienen que efectuar a cuenta del impuesto anual de acuerdo a lo establecido en Ley, serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en su Artículo 10 vigente, la cual es equivalente al 34%, sobre la utilidad fiscal que se determine con respecto al procedimiento ya mencionado al inicio del subtítulo anterior, la cual como ya explicamos es estimada, el resultado que se obtenga será el pago a cuenta del impuesto anual que tendría que efectuarse, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar, los pagos efectuados en el mismo ejercicio con anterioridad y bajo la misma mecánica, además de poder acreditarse contra dichos pagos la retención que le hubiera efectuado al contribuyente en el período, por concepto del impuesto derivado de intereses ganados conforme al Artículo 126, penúltimo párrafo de esta misma Ley.

A continuación se desarrollará un cálculo completo de un pago provisional por el ejercicio de 1994 al 30 de junio, y un cálculo del resultado fiscal base para el impuesto anual por ese mismo período, con la finalidad de poder observar las diferencias en impuesto y en la mecánica para su determinación.

Datos para determinar el coeficiente de utilidad por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1993 para el pago provisional:

Utilidad fiscal	N\$ 500,000
Ingresos nominales	1,200,000
Sin deducción inmediata	
Fórmula sustituida	
$\frac{\text{N\$500,000}}{\text{N\$1,200,000}} = 0.4166$	=====

A. CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL
POR EL MES DE JUNIO DE 1994
A CUENTA DEL IMPUESTO ANUAL DEL EJERCICIO

<u>Ingresos nominales</u>	<u>Cifras al</u> <u>30 de junio de 1994</u>
Ventas totales	N\$600,000
Otros productos acumulables	80,000
Ingresos por intereses	60,000
Utilidad cambiaria	20,000

Total ingresos nominales	N\$760,000
Coefficiente de utilidad	X 0.4166

Utilidad fiscal	N\$316,616
Tasa de impuesto	X 34%

Impuesto acumulado	N\$107,649
Menos:	
Pagos provisionales efectua- dos con anterioridad	N\$ 75,000
Retenciones del I.S.R. por in- tereses	N\$ 1,049

Pago provisional por el mes de junio a cuenta del im- puesto anual	N\$ 31,600
	=====

B. CALCULO DEL IMPUESTO REAL QUE SE TENDRIA
QUE PAGAR AL 30 DE JUNIO DE 1994
A CUENTA DEL IMPUESTO ANUAL

<u>Base para el resultado fiscal</u>	<u>Cifras al</u> <u>30 de junio de 1994</u>
Ventas netas	N\$550,000
Menos:	
Compras netas	300,000

Utilidad bruta	N\$250,000
Menos:	
Gastos de operación-	
Gastos de venta	N\$ 80,000
Gastos de administración	100,000

	N\$180,000
Más:	
Gastos no deducibles	N\$ 15,000
Depreciación contable	35,000

	N\$ 50,000
Menos:	
Depreciación fiscal	N\$ 42,000

Utilidad fiscal de operación	N\$ 78,000
Más:	
Efecto inflacionario por financiamientos-	
Ganancia inflacionaria	N\$ 20,000
Pérdida inflacionaria	10,000

	N\$ 10,000

<u>Base para el resultado fiscal</u>	<u>Cifras al</u>	<u>30 de junio de 1994</u>
Más:		
Efecto de otros ingresos y gastos-		
Otros ingresos acumulables		N\$ 80,000
Otros gastos deducibles		70,000

		N\$ 10,000
Utilidad fiscal		N\$ 98,000
Tasa de impuesto	X	34%

Impuesto acumulado		N\$ 33,320
Menos:		
Pagos provisionales efectuados con anterioridad		N\$ 75,000
Retenciones de I.S.R. por intereses		N\$ 1,049

Pago provisional por el mes de junio a cuenta del impuesto anual		(N\$ 42,729)
		=====

Derivado de los dos cálculos anteriores podemos señalar las siguientes diferencias:

- a) En el cálculo "A" se consideran los ingresos nominales mismos que ascienden a N\$760,000 y en el cálculo "B" los ingresos realmente acumulables, mismos que ascienden a N\$700,000 y son los que se utilizan

para el cálculo del impuesto anual definitivo.

- b) En el cálculo "B" si se consideran las deducciones autorizadas por la Ley de este impuesto, mientras que en el cálculo "A" no es considerada deducción alguna, generada durante este período.
- c) Existe diferencia en la utilidad fiscal de ambos cálculos por N\$218,616, que al aplicarle la tasa establecida nos arroja un impuesto de N\$74,329, que ha sido pagado excesivamente y en perjuicio del contribuyente de acuerdo a la mecánica del Artículo 12 que impone la Ley.
- d) Dicha diferencia en la utilidad fiscal de ambos cálculos es producto de la aplicación del coeficiente de utilidad, el cual corresponde a la utilidad fiscal del ejercicio anterior, y

además, de que se aplica sobre los ingresos nominales, mismos que no son realmente los acumulables para el cálculo del impuesto anual definitivo.

- e) Mientras que en el cálculo "A" tendría que pagar el contribuyente N\$31,600, en el cálculo "B" no se tendría que pagar, ya que, se obtuvo un saldo a favor de N\$42,729 mismos que únicamente han servido de financiamiento a las autoridades recaudadoras, y aún así, obliga a pagar al contribuyente con base en el cálculo "A", N\$31,600 ya que, de no hacerlo, se tendrían que pagar recargos, actualización y hasta multa, en caso de ser requerido su pago por dichas autoridades.

Del ejemplo anterior, pueden desprenderse situaciones más críticas para el contribuyente, casos en que se obtiene pérdida fiscal y aún así se están ente-

rando pagos provisionales, o por el contrario, casos en que son muy inferiores los pagos provisionales que se efectúan, con respecto a la utilidad fiscal que realmente se está generando durante el ejercicio, por lo general y en promedio de este tipo de ejemplos, es como los contribuyentes participan con los gastos públicos de la Nación.

2.4. Aspectos a considerar por
la contribución con los
gastos públicos

Una vez analizada la mecánica para la determinación de los pagos provisionales a cuenta del Impuesto Sobre la Renta anual, de conformidad con el Artículo 12 de Ley, es importante observar los siguientes aspectos para formar un juicio acerca de la inconsistencia en la determinación de dichos pagos, como medida para contribuir con los gastos públicos y que perjudican al contribuyente de este impuesto, dentro de los cuales se mencionan los siguientes:

- a) De la utilización de elementos como la utilidad fiscal y los ingresos nominales de otro ejercicio para ser aplicados a ejercicios siguientes, ya que estos nunca podrán ser iguales. Aún y cuando en el ejercicio anterior no se tenga utilidad fiscal, remontarse a años anteriores en no más de cinco ejercicios.

- b) Que con base en los anteriores elementos se determine el coeficiente de utilidad para ser aplicado a los ingresos que no son los realmente acumulables, con la finalidad de estimar una utilidad base para la contribución.

- c) Que mediante esa utilidad estimada se determine una contribución para efectuar pagos a cuenta del impuesto anual definitivo, mismo que no se conoce.

- d) Que pese a que la autoridad reconoce que dichos pagos a cuenta no mantienen relación con el impuesto definitivo a pagar, autoriza que los contribuyentes podrán disminuir el monto de los pagos provisionales, cuando proceda, en los casos y cumpliendo los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley, el cual podrá

disminuir el coeficiente hasta por seis meses del mismo ejercicio, siempre que obtengan autorización respectiva, la cual se solicitará a la autoridad administradora correspondiente a más tardar el día 15 del primer mes del período por el que se solicita la disminución del pago. Pero cuando la estimación con los datos relativos a la declaración del ejercicio en el cual se disminuyó el pago por el nuevo coeficiente de utilidad determinado y cuando resulte que dichos pagos provisionales se hubieran cubierto en cantidad menor de la debida, se cubrirán recargos por las diferencias entre los pagos autorizados y los que le hubieran correspondido por mala estimación, en perjuicio del contribuyente, no así, cuando la autoridad cobra excesivamente por mala estimación en la recaudación de los pagos provisionales, ya que, a esta le sirve como

fuelle de financiamiento, puesto que, cuando se tiene pago en exceso sólo permite compensarlo contra pagos posteriores y no su devolución.

e) Para el segundo semestre permite compensar el saldo a favor que resultó derivado del ajuste semestral, y no autoriza mejor su devolución porque le sirve a ésta de financiamiento, perjudicando a los contribuyentes financieramente al tener que cubrir esta obligación aún cuando compensado el saldo a favor por dicho ajuste y este sea agotado, seguirá contribuyendo por el diferencial que resulte a su cargo.

f) Cuando se este generando pérdida fiscal en el transcurso del ejercicio, pero en el anterior se obtuvo coeficiente de utilidad, este obliga a efectuar pagos provisionales por los ingresos nominales que se hayan ge-

nerado, ya que en caso de no hacerlos con oportunidad, obligan a determinar su actualización, recargos y hasta multa cuando llegue hacer requerido por las autoridades hacendarias.

- g) Es injusto que se cobren accesorios de las contribuciones determinadas con bases estimadas, ya que realmente no revelan el monto de la deuda u obligación omitida, puesto que al hacer el cálculo sobre bases reales en ocasiones esta no existe y la autoridad no puede negar señalando que son diversos mecanismos los que operan en el cálculo de los pagos provisionales y el del impuesto anual, en virtud de que ambos tienen como finalidad la de que el contribuyente pague el impuesto definitivo a su cargo.

- h) Únicamente se consideran, casi a la totalidad de los ingresos acumulables generados en el período por el que se efectúa el pago, sin considerar las deducciones que se tienen por el mismo período, las cuales autoriza la Ley, para efectos de enterar el pago provisional, por tanto, no es consistente la base para su determinación con respecto al cálculo anual, el cual es el monto real de la obligación para contribuir con el gasto público.

Por los aspectos anteriormente expuestos considero que la mecánica para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto Sobre la Renta anual es impropio, toda vez, que son estimaciones que perjudican al contribuyente, lo cual no es equitativo respecto a la forma de tributar con los gastos públicos de la Nación.

CAPITULO 3. PROPUESTA PARA LA DETERMINACION DE
ESTA IMPOSICION Y BENEFICIOS PARA LOS CONTRIBUYENTES.

3.1 Determinación de los pagos
provisoriales sobre bases
reales

Una vez analizado el procedimiento para la determinación de los pagos provisionales, como medida de tributar las personas morales con respecto de sus actividades económicas con el gasto público de la Nación, mediante este impuesto anual, y observar los aspectos relevantes de su estimación, la cual origina pagos diferentes al cálculo definitivo con respecto al cálculo de los pagos a cuenta que se efectúan, producto de diversos mecanismos que se utilizan en estos dos cálculos, existiendo una inconsistencia en los mismos a pesar de que ambos tienen la primordial finalidad de que el contribuyente pague al impuesto definitivo a su cargo en la manera que dispone la Ley. Por tanto, se propone como medida congruente para que los pagos provisionales que se efectúen vayan de acuerdo o mantengan una relación acertada con respecto del monto de la obligación anual que se generará por esta imposición,

además, de que, haya consistencia en el mecanismo utilizado para su determinación; será necesario que se calcule mensualmente el impuesto que se generé por la actividad económica que efectúe el contribuyente respecto del total de sus ingresos acumulables, disminuidos por las deducciones fiscales autorizadas con el propósito de determinar por cada período el resultado fiscal que corresponda, el cual es base para efectuar el pago de este impuesto de acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta base en esta materia.

Esto como la única forma para realmente contribuir con el gasto público de manera equitativa y en proporción con el resultado fiscal que se vaya generando durante cada ejercicio fiscal, de acuerdo a los lineamientos constitucionales establecidos a través de dicha Ley.

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

3.2 Beneficios y ventaja competitiva
para las sociedades mercantiles
obligadas a esta contribución

Los beneficios que se generarían para los contribuyentes personas morales con el gasto público, mediante los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta determinados sobre bases reales serían los siguientes:

- a) Si bien es cierto, que las organizaciones para poder determinar el impuesto a cuenta que enterarían ocasionaría mayor carga de trabajo, por otro lado, permitiría implantar más controles con respecto a sus actividades económicas para generar de manera rápida, veraz y oportuna la información necesaria para ese cálculo.
- b) Esto permitiría mantener actualizada la información financiera, con la finalidad de poder planear adecuadamente sus estrategias para seguir compitiendo en los mercados buscando

la consecución de sus metas y objetivos.

- c) Además de que a muchos contribuyentes, que sobre todo en etapas difíciles (económicamente o en vías de desarrollo) únicamente tributarían con base en las utilidades que realmente generarían, de manera justa y equitativa en que dispone nuestra Constitución.
- d) Toda vez que se tributaría sobre una utilidad fiscal real, representaría para muchos contribuyentes de este impuesto ahorros significativos, mismos que podrían ser destinados a la instalación de maquinaria, equipos, compra de materias primas, etc., es decir, recursos materiales necesarios para un mejor aprovechamiento y desarrollo de su capacidad productiva, además de adiestramiento y capacitación para su personal.

- e) Una vez determinado el impuesto a pagar sobre bases reales de manera mensual, permitiría registrar de igual forma el impacto de esta contribución en los resultados de cada período y conocer realmente la utilidad o pérdida neta generada después de dicha contribución y no hasta el final de cada ejercicio en que la mayoría de las sociedades mercantiles reconocen el impuesto a su cargo, ocasionando a veces que la utilidad que se pretendía alcanzar y que mes a mes se determinaba, al final con el registro de dicha tributación se convertía en pérdida neta del ejercicio a la utilidad esperada y tan anhelada por los accionistas para su reparto de dividendos.

Una vez enunciados los beneficios que para las Sociedades obligadas a esta contribución les aportaría y pondría en ventaja competitiva con las nuevas sociedades mercantiles que están ingresando al país con

la apertura comercial a través del Tratado de Libre Comercio, beneficiaría la situación económica de la Nación, apoyando a futuros inversionistas nacionales y extranjeros, obligando a garantizar mejores productos y servicios de dichas organizaciones para una satisfacción de las necesidades de los consumidores, obteniendo como resultado empresas sanas, productivas, eficientes, competitivas y rentables, generando también una mejor contribución de estas para los gastos públicos y necesarios de nuestra sociedad, comprometiendo al Estado con un mejor nivel de los servicios públicos que presta, para el bienestar, paz y tranquilidad de nuestra soberanía nacional.

CONCLUSIONES

La mecánica de los pagos provisionales a cuenta del Impuesto Sobre la Renta anual, determinan una contribución estimada, ya que toman como base gravable una utilidad fiscal determinada por un coeficiente de utilidad del ejercicio inmediato anterior y dicho mecanismo difiere totalmente del cálculo anual, en el cual se acumulan a la totalidad de los ingresos base para el impuesto, disminuidos por el monto de las deducciones que autoriza la misma Ley, determinando así la utilidad o pérdida fiscal real base para contribuir con los gastos públicos del Estado.

De acuerdo al párrafo anterior se originan diferencias a cargo o a favor de los contribuyentes al final de cada ejercicio fiscal, ajustándose éstas hasta ese entonces, pagando las diferencias a su cargo y compensando o solicitando la devolución por los saldos a favor en el transcurso del siguiente ejercicio.

Dicha contribución no es justa y equitativa, además de que estos pagos a cuenta del impuesto anual no mantienen una relación con la obligación anual de

contribuir con los gastos públicos y las autoridades respectivas no pueden negar esto, señalando que son diversos mecanismos los que operan en el cálculo de los pagos provisionales y el del impuesto anual, en virtud de que ambos tienen como finalidad la de que el contribuyente pague el impuesto definitivo a su cargo.

Derivado de los aspectos anteriores y como la única manera de contribuir mediante pagos a cuenta del impuesto anual, será necesario que se calcule mensualmente el impuesto que se vaya generando por las actividades económicas del contribuyente respecto del total de sus ingresos acumulables, disminuidos por las deducciones fiscales que autoriza la Ley, por cada período obteniendo el resultado fiscal base para efectuar el pago por esta imposición, con la finalidad de que dichos pagos provisionales que se efectúen mantengan una relación con el monto de la obligación anual, además, de que haya consistencia en el mecanismo para su determinación.

BIBLIOGRAFIA

1. Agenda tributaria.
Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.
Código Fiscal de la Federación.
Editorial Tax Editores Unidos, S. A. de C. V.
Quinta Edición 1994.
2. Arrijoa Vizcaino Adolfo.
Derecho Fiscal.
Editorial Themis, S. A.
Novena Edición, Marzo de 1994.
3. Código civil para el Distrito Federal en materia
común y para toda la República en materia fede-
ral.
Editorial PAC, S. A. de C. V.
Segunda Edición, Febrero de 1994.
4. Constitución Política de los Estados Unidos Mexi-
canos.
Editorial PAC, S. A. de C. V.
México, D.F. Enero de 1987.
5. Ley General de Sociedades Mercantiles.
Editorial Olguin, S. A. de C. V.
Sexta Edición, México, D.F., 1993.
6. Principios de contabilidad generalmente acepta-
dos.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Octava Edición, México, D.F., 1992.