



62

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTILÁN

**"APLICACIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL I.S.R. Y EL I.A.
EN PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL DE LEY."**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURÍA

P R E S E N T A:

RAFAEL CHÁVEZ DOMÍNGUEZ

ASESOR: C.P. PEDRO ACEVEDO ROMERO

CUAUTILÁN IZCALLI, ESTADO DE MÉXICO 2000

28059



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

AT" N: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Aplicación de los pagos provisionales del I.S.R. y el
I.A. en personas morales del régimen general de ley"

que presenta el pasante: Rafael Chávez Domínguez
con número de cuenta: 9128874-9 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO

ATENTAMENTE.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 4 de Mayo de 2000

PRESIDENTE	<u>C.P. Pedro Acevedo Romero</u>	
VOCAL	<u>L.C. Alejandro Amador Zavala</u>	
SECRETARIO	<u>C.P. Epifanio Pineda Celis</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>C.P. Fermín González Camberos</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.C. Pedro Olivera Figueroa</u>	

DEDICATORIAS.....

A MI MAMÁ Y MI PAPÁ:

Caminar con ustedes a mi lado siempre fue lo mejor que me pudo pasar, contar con su amor incondicional y sin límites es mi mayor bendición, con todo eso, siempre me fue fácil hacer las cosas. Sólo le pido a Dios que me conserve por mucho tiempo a mis dos mejores amigos y seguiremos siendo muy felices con la hermosa familia que hemos hecho

Este trabajo es el resultado de muchos años de nuestros esfuerzos, de nuestros sueños y de ver en ustedes a mi mejor ejemplo. No sólo les dedico este trabajo, sino, mi vida entera.....

LOS AMO

AL AMOR DE MI VIDA:

Por que además esta misma universidad nos unió y desde entonces y ahora ya por siempre estaremos juntos. Te dedico todos mis esfuerzos y este trabajo del cual a tí te pertenece tanto como te pertenece mi corazón.....

Yo creo que algo bueno debí haber hecho en mi otra vida para Dios me diera la bendición de que apareciera en mi vida.....gracias NANCY por creer en mi.....**TE AMO**

A MIS HERMANOS:

A ustedes les dedico esto porque siempre han estado a mi lado y siempre han creído en mí, por su amor y su apoyo incondicional. Porque en la sonrisa y el ejemplo de mi hermano Arturo y en la responsabilidad y tenacidad de Mony, siempre encontré la solución de como se debían hacer las cosas y por que estoy orgulloso de decir que tengo a unos hermanos como ustedes.....

Al hablar de la Universidad, tengo siempre que recordar a una persona con la que estuve permanentemente en los casi cinco años y con la que aprendí el verdadero sentido de la palabra **AMISTAD**, gracias **CHINO** por todo lo que has aportado a mi vida y este también fue otro trabajo más de equipo como los que siempre hicimos juntos.

GRACIAS, tí Silvia por el amor que nos tienes, yo siempre sabré que cuento contigo y que siempre estarás cerca de nosotros y en este trabajo como en nuestras vidas siempre has tenido que mucho que ver.

AGRADECIMIENTOS.....

A LA UNAM FES-CUAUTILÁN:

Por que estoy orgulloso de ser de la UNAM y más aún de ser de la FESC; a mi universidad le debo muchas satisfacciones, ilusiones y momentos inolvidables, mi forma de corresponder a todo lo que me ha dado es llevar en alto su nombre y sus colores.....

A MI ASESOR Y EL JURADO:

A Pedro Acevedo, por su disposición de orientar y ayudar a los alumnos que terminamos nuestros estudios, por ser una persona que siempre esta en contacto con nosotros con el único objetivo de ayudar, **GRACIAS PEDRO.**

A los miembros de mi jurado, por su tiempo y colaboración en el desarrollo de este trabajo y por sus valiosos comentarios.....

A MIS PROFESORES:

Por que sin duda alguna a todos ellos le debo algo de lo que soy y muchos de ellos me empezaron a formar como profesional y me inculcaron ese sentimiento **PUMA** que siempre llevaré conmigo.....

Í N D I C E.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

HIPÓTESIS

OBJETIVOS.

INTRODUCCIÓN.

ABREVIATURAS.

PÁGINA

CAPÍTULO 1. GENERALIDADES DEL ISR, EL IA Y LAS PERSONAS MORALES.

1.1. ANTECEDENTES DEL ISR Y EL IA	1
1.2. ENTORNO ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	8
1.2.1 Estructura y Objetivos de la LISR.	8
1.3 ENTORNO ACTUAL DEL IMPUESTO AL ACTIVO	9
1.3.1 Elementos del Impuesto al Activo.	11
1.4 GENERALIDADES DE LAS PERSONAS MORALES	13
1.4.1 Concepto y Características de las Personas Morales.	13
1.4.2 Personas Morales y la LISR.	14
1.4.3 Personas Morales y el CFF.	15

CAPÍTULO 2. PAGOS PROVISIONALES DEL I.S.R.

2.1. CONCEPTO DE PAGOS PROVISIONALES	17
2.1.1 Justificación de los P.P.	17
2.1.2 Anticonstitucionalidad de los P.P.	18
2.1.3 Obligación de los Contribuyentes.	19
2.1.4 Fechas de Pago.	20
2.1.5 Obligación de Efectuar P.P. Trimestrales.	20
2.1.6 Casos en que no se Harán P.P.	21
2.2 DETERMINACIÓN DE LOS P.P. DE ISR	21
2.2.1 Coeficiente de Utilidad.	22
2.2.1.1 Determinación y Cálculo del CU.	22
2.2.1.2 Coeficiente de Utilidad en Casos Especiales.	25

2.2.2	Utilidad Fiscal Estimada.	27
2.2.2.1	Concepto y Determinación de la Utilidad Fiscal	27
2.2.2.2	Ingresos que se Acumulan para Efectos de los P.P.	28
2.2.2.3	Disminución de Pérdidas Fiscales de Ejerc. Anteriores	31
2.2.3.	Determinación del Monto de los P.P.	32
2.2.3.1	Procedimiento para Determinar el Importe de los P.P.	32
2.2.3.2	Opción de efectuar los P.P. de forma conjunta con el IA	33
2.2.3.3	ISR Retenido por Instituciones de Crédito.	34
2.4.	AJUSTE SEMESTRAL.	35
2.4.1	Generalidades del Ajuste Semestral	35
2.4.1.1	Concepto y Obligación del Ajuste.	35
2.4.1.2	Casos en que No se esta Obligado a Efectuar el ajuste	37
2.4.2	Determinación del Ajuste Semestral.	38
2.4.2.1	Pasos para la Determinación del Ajuste.	38
2.4.2.2	Determinación Conjunta del Ajuste del ISR y el IA.	40
2.4.3	Ingresos Acumulables para el Ajuste.	40
2.4.4	Deducciones Autorizadas para el Ajuste.	42
2.4.5	Estimación del Ajuste.	43
2.5.	DISMINUCIÓN A LOS PAGOS PROVISIONALES.	44
2.5.1	Antecedentes y Fundamento de la Disminución.	44
2.5.2	Procedimiento para la Disminución.	46
2.6	CASOS ESPECIALES.	49
2.6.1	Sociedades y Asociaciones Civiles.	49
2.6.2	Sociedades en Liquidación.	51
2.6.3	Sociedades en Escisión.	51
2.6.4	Sociedades en Fusión.	52
2.6.5	Sociedades Controladas y Controladoras	54

CAPÍTULO 3. PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

3.1.	OBLIGACIÓN DE LAS PERSONAS MORALES DE REALIZAR P.P.	58
3.1.1	Obligación de los Contribuyentes.	58
3.1.2	Casos en que no se harán P.P.	60
3.2.	DETERMINACIÓN DE LOS P.P. DEL IA.	61
3.2.1	Determinación de los P.P. del ejercicio.	61

3.2.2 P.P. del primer ejercicio.	63
3.2.3 Opción de efectuar los P.P. de forma conjunta con el ISR.	63
3.2.4 Ajuste a los P.P. del ISR Conforme al Art. 7º-B de la LIA.	65
3.2.5 Opciones Fiscales en la Determinación del Impuesto.	67
3.3 ACREDITAMIENTO DEL I.S.R.	69
3.3.1 Acreditamiento del Impuesto.	69
3.3.2 Aspectos a Considerar en el Acreditamiento.	70
3.3.3 Dev. y Compensación como Resultado del Acreditamiento.	71
3.4. DISMINUCIÓN DE LOS P.P.	72
3.4.1 Procedimiento para la Disminución.	72
3.4.2 Reducción de los P.P. del IA.	73
3.5 CASOS ESPECIALES.	74

CAPÍTULO 4. ASPECTOS A CONSIDERAR.

4.1. ASPECTOS SOBRE EL ENTERO DE LOS P.P.	77
4.1.1 Formas Fiscales Vigentes.	77
4.1.2 Presentación y Pago.	78
4.2. PAGO DE IMPUESTOS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS.	79
4.2.1 Antecedentes del pago por medios electrónicos.	79
4.2.2 Procedimientos de Pagos por Internet.	80
4.3. SANCIONES Y DELITOS EN DECLARACIONES DE P.P.	82
4.4. REVISIÓN FISCAL DE LOS P.P.	82
4.5. ASPECTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.	84

CAPÍTULO 5. CASOS PRÁCTICOS DE LOS P.P.

5.1 CASOS PRÁCTICOS DE LOS P.P. DEL ISR.	86
5.2 CASO PRÁCTICO DE LOS P.P. DEL IA	90

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA.



PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

En la actualidad los Pagos Provisionales del ISR y el IA representan una fuerte erogación a los contribuyentes sujetos de estos impuestos que los ha orillado a contar con profesionales capacitados en esta área que además de que cumplan con las disposiciones fiscales correctamente, pueda tener una visión amplia que le permitan el considerar las diversas opciones fiscales que existen. En muchos casos este gasto es parte fundamental en los presupuestos financieros y obliga a acudir a medios de financiamiento para cumplir con esta obligación.



HIPÓTESIS.

La preparación integral basada en el estudio y actualización constante de las leyes fiscales, permitirá el dominio en la aplicación de los Pagos Provisionales de ISR y el IA dentro del ámbito laboral. Este mismo estudio permitirá dentro del marco legal, encontrar las mejores opciones que le ayuden a cada entidad en específico a pagar lo menos posible.

OBJETIVOS.

PARTICULARES:

- Realizar un trabajo de investigación, de calidad, que me permita obtener el título de Licenciado en Contaduría
- Elaborar una tesis que se constituya como una fuente de investigación para aquellos estudiantes que necesiten orientación fiscal en materia de P.P.
- Expresar en forma ordenada todos aquellos conocimientos generales que me brindo la Universidad y aquellos adquiridos en el ejercicio de la profesión.

GENERALES:

- Analizar las disposiciones aplicables a los pagos provisionales del ISR y el IA para aportar los lineamientos didácticos para su determinación.
- Establecer y definir el marco jurídico-fiscal de los pagos provisionales para la comprensión de su función de medio de recaudación en la situación económica actual.
- Desarrollar las disposiciones vigentes mediante la elaboración de casos prácticos que permitan la aplicación correcta en su determinación.
- Establecer los lineamientos específicos para su comprensión didáctica que permanezca ante las diversas reformas a las disposiciones fiscales que ocurren.
- Analizar las diversas opciones que existen en cuanto a la determinación de los pagos provisionales, así como la relación que tienen los pagos provisionales del ISR y el IA.

INTRODUCCIÓN.

Los pagos provisionales para efectos del ISR y el IA tienen mucha importancia en la operación de las empresas debido al gasto que representa y por que en ellos se concentran cálculos y disposiciones que implican un constante estudio y análisis de las leyes y resoluciones publicadas en la materia. Para tener un panorama amplio del tema debemos tomar en consideración el entorno de cada ley, así por ejemplo en el primer capítulo del presente trabajo de investigación, analizaremos los antecedentes, los cambios y la situación actual del ISR y el IA, introduciéndonos en el contexto mismo de los P.P.

Estas consideraciones nos deben permitir el análisis integral del tema y como punto central veremos el impacto que tienen dichos pagos en las personas morales. Tanto el ISR y el IA son impuestos a los que invariablemente se encuentran sujetas este tipo de personas y a los que se le tiene que dar un trato diferente de acuerdo al tipo de persona moral de que se hable, así como también las operaciones que realice en cuanto a su importe y las posibles opciones y disposiciones que estén vigentes. Todo tipo de persona moral debe tener en cuenta que el cumplir con esta obligación de forma adecuada, evitara problemas posteriores que en todo caso tendrán consecuencias económicas.

En el capítulo dos se analizará el P.P. del ISR donde se comentará la parte teórica que los rodea en temas como la obligación jurídica, la llamada anticonstitucionalidad, los ingresos que se acumulan, fechas de pago, etc. Se analizará también la mecánica de su cálculo de acuerdo a las leyes vigentes para el año 2000 tanto para los P.P. como para el ajuste semestral; se consideran las diversas opciones fiscales que existen en la materia, opciones que se refieren tanto a la probabilidad de pagar

menos como a la de facilitar el trámite del pago. En la parte final de este capítulo, observaremos una serie de casos especiales como la fusión o la escisión entre otras, en donde la ley les da un trato especial debido principalmente a la naturaleza de su situación.

En el capítulo tercero de este trabajo se analizarán los P.P. del IA con una mecánica semejante al del capítulo dos, es decir, una breve reseña de los antecedentes de la ley, la obligación del P.P., la mecánica del pago, etc. En el transcurso de este trabajo haremos referencia a fragmentos de la LISR y el IA, con objeto de observar la mecánica establecida en la Ley, y en la parte final, se analizará también los casos especiales para los P.P. del IA. Un punto fundamental para el estudio integral de los P.P. es la forma en que estos deben ser pagados, es decir, el conocimiento de los medios de que se vale la SHCP para recaudar el impuesto y en este sentido el capítulo cuatro habla sobre esos aspectos que no debemos dejar pasar.

El capítulo cinco esta destinado a la aplicación de la teórica analizada en los anteriores capítulos y mediante tres casos prácticos donde se verá los puntos fundamentales de los P.P., advirtiendo que pudieran existir varias modalidades y procedimientos de acuerdo a la entidad que se refiera. Para efectos de este trabajo, se tomará en cuenta las disposiciones vigentes para el ejercicio fiscal del 2000 así como la Resolución Miscelánea y sus diferentes modificaciones y anexos.

Como se verá en el desarrollo de este trabajo, ambos impuestos, tanto el ISR como el IA son complementarios uno del otro por lo que merece de un estudio conjunto y que el realizar una investigación considerando sólo el ISR, no se podría tener resultados favorables ya que ambas disposiciones van de la mano, razón por la cual se consideró el realizar una investigación conjunta en donde se analizará ambas leyes.

ABREVIATURAS UTILIZADAS.

P. P.	PAGOS PROVISIONALES.
CU	COEFICIENTE DE UTILIDAD.
LISR	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
ISR	IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
RISR	REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
LIA	LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.
IA	IMPUESTO AL ACTIVO.
DOF	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN.
FA	FACTOR DE ACTUALIZACIÓN.
INPC	INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.
SHCP	SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.
IVA	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
CFF	CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
PIB	PRODUCTO INTERNO BRUTO.
LGSM	LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.
SA	SOCIEDAD ANÓNIMA.
ART	ARTÍCULO.

CAPÍTULO 1. GENERALIDADES DEL ISR, EL IA Y LAS PERSONAS MORALES.

1.1 ANTECEDENTES DEL ISR Y EL IA.

Las disposiciones fiscales en México tienen cierto grado de dificultad y no sólo por los cálculos complejos que se establecen para la determinación del impuesto, sino también por los diversos cambios a los que son objeto las legislaciones tributarias. Por esta razón y para la mejor comprensión del tema debemos conocer el desarrollo que en los últimos años han tenido los P.P., esto nos permitirá tener una visión general de la Política fiscal así como poder predecir la tendencia que en los próximos años se podría esperar en materia de P.P.

En la LISR desde hace varios años ha existido la obligación de realizar pagos a cuenta del impuesto anual y en 1964 se establecía que los causantes de la Cédula I deberían de efectuar anticipos basándose en los resultados del ejercicio anterior, aún y cuando en este se hubiera incurrido en pérdida fiscal, aplicando la tasa del 4%. En los siguientes párrafos se hará una breve reseña del desarrollo que en los últimos años han tenido tanto el ISR como en IA ya que la dinámica de estas leyes en México es muy sobresaliente como pocas en el mundo ya que siempre han buscado adaptarse a las necesidades económicas del país.

◆ **1986: Efectos inflacionarios.**

Hasta 1986 se tenía la obligación de efectuar tres P.P., dos cuatrimestrales y uno trimestral, sin embargo la situación económica en esos tiempos se había vuelto un problema importante y la inflación se agudizaba y se tornaba incontrollable, motivo por el cual el gobierno requería de allegarse de recursos de manera más rápida para efectos de no perder el poder adquisitivo de las contribuciones al momento de su pago. El 30 abril de ese mismo año se publica en el DOF un decreto por el cual se obliga a efectuar P.P. de forma mensual y como fecha límite el día 7 del mes inmediato siguiente al que correspondía el pago y no el día 20 como se venía pagando. En la exposición de motivos de esta reforma se hacía mención de que las finanzas del gobierno de la República se veían seriamente afectadas en debido a los problemas inflacionarios. Esta reforma se aplica también al IVA y a las retenciones por parte de terceros; en estos casos era comprensible que se enterara de forma inmediata ya que se trata de impuestos que traslada y retiene el contribuyente y que en otros términos sería un financiamiento, pero en el caso del impuesto anual, esta situación era diferente ya que la inflación afectaba tanto al gobierno como al contribuyente, además de representarle una carga de trabajo adicional al tener que realizar doce pagos en lugar de tres. Sin embargo la molestia más importante era la de tener que realizar P.P., aún y cuando se tuviera pérdida fiscal en el ejercicio anterior y no se tuviera certeza de que en el presente resultara un impuesto a cargo.

En la mayoría de las sociedades mercantiles se tiene la practica del otorgamiento del crédito en las diversas operaciones que se llevan a cabo siendo común otorgar 30, 60 ó 90 días de plazo para su cobro, lo que representa que al momento de efectuar los P.P. no sean percibido los ingresos por los que se están realizando los pagos, esta situación provoco problemas financieros a las empresas ya que antes pagaban el impuesto con recursos provenientes de operaciones realmente efectuadas y con esta situación, en muchos casos se tuvo que recurrir a financiamientos externos para el cumplimiento de estas obligaciones. Apartir de este momento las empresas se veían en la necesidad de tener una planeación financiera como consecuencia del efecto de la inflación, los P.P., etc., ya que de no ser vigilados en forma adecuada por las empresas, provocarían descapitalización de recursos.

◆ **1987: Transición de Sistemas Tributarios.**

En este año y debido a los problemas económicos como los de la inflación y la devaluación del peso frente al dólar entre otros, obligaron al fisco a considerar un cambio importante en el

sistema tributario que se acercara más a la realidad económica que vivía el país y que considerara los efectos inflacionarios para hacer que la base del impuesto fuera lo más cercano posible a la realidad. Es por eso que las Reformas Fiscales para 1987 contienen uno de los cambios más importantes de los últimos años; lo que se pretende es la modificación de la base gravable en lo que se refiere a la deducción de intereses nominales y pérdidas cambiarias que en dichas épocas son muy elevadas y hace que disminuya la base del impuesto y como consecuencia el impuesto mismo. Los ingresos por su parte, se están actualizando constantemente con el incremento de los precios situación que no ocurre con las deducciones que se consideran a valor histórico generalmente. Es en este año cuando surge la figura fiscal del Componente Inflacionario afectando tanto los ingresos con el Interés Acumulable y la Ganancia Inflacionario como a las deducciones con el Interés Deducible y la pérdida inflacionaria con el procedimiento de determinación considerado en el artículo 7-B de la LISR.

Para el cambio de sistemas se establecía que se debería de llevar a cabo un sistema de transición de 1987 a 1991 en donde se aplicaría gradualmente el "Sistema Nuevo" y el "Sistema Tradicional" se extinguiría de la misma forma aplicando un 20% en cada año. En materia de P.P., sé tenía la obligación de realizar dos pagos, uno por cada sistema, además de cumplir con una serie de disposiciones que se establecieron para este sistema, lo que provoco gran desconcierto entre los contribuyentes en el manejo de la ley.

◆ **1988: Ajustes Semestrales a los P.P.**

Para este año ocurren dos cambios muy importantes en materia de P.P. con el objetivo de hacer más equitativo el pago del impuesto. El primero se refiere a la obligación de realizar dos ajustes a los P.P., que consisten en determinar el resultado fiscal de dos miniejercicios, uno en julio y otro en diciembre y determinar el impuesto a cargo, el cual se debería de comparar con lo pagado en los P.P., y en su caso, pagar la diferencia a cargo que resultara.

El segundo cambio fue la disposición que establece que cuando en el ejercicio inmediato anterior se hubiera obtenido pérdida fiscal y no resultara coeficiente de utilidad, sé tenía la posibilidad de no efectuar P.P. y se debería de aplicar el coeficiente que resultara en los últimos cinco ejercicios. Aunque en este año se tienen ciertos beneficios de no pagar cuando hubiera pérdidas fiscales, existen también perjuicios en la carga de trabajo que resulta el determinar tres

resultados fiscales, dos en ajustes y uno definitivo en la declaración anual, así como el de realizarlos con dos bases diferentes (el sistema tradicional y el sistema de transición).

◆ **1989: Aparición del Impuesto al Activo.**

En 1989 surgen varios cambios importantes para efectos de P.P. de I.S.R., como por ejemplo, el de eliminar el sistema transición y dejar establecido el sistema nuevo como único; el de eliminar el componente inflacionario para efectos del cálculo del C.U. y considerar para tal efecto a los ingresos nominales; otro cambio fue el de la fecha de pago para quedar del día 7 del mes inmediato siguiente al que corresponde el pago, al día 17 tal y como permanece hasta la fecha. La novedad más importante en el ámbito fiscal fue la creación del Impuesto al Activo cuyo objeto es gravar el valor del activo de las empresas aplicando la tasa del 2%. Para efectos de P.P., de este impuesto se establece que se determinará actualizando el impuesto del ejercicio inmediato anterior mediante un primer pago trimestral y nueve mensuales en las mismas fechas de los P.P. del I.S.R.

◆ **1990: Ampliación del Título II de la LISR.**

Para este año se realizan diversos ajustes a la entonces nueva ley del I.A. como lo es el cambio de periodo que sufren los P.P. que ahora serán mensuales, así como el acreditamiento de impuestos para establecerse que el I.S.R. se acredita contra el I.A. y no como se consideró en un principio que era a la inversa. En materia de I.S.R., el Título II que era "De las sociedades mercantiles", ahora se le denomina como el "De las Personas Morales" y que incluye a las sociedades y asociaciones civiles y a las inmobiliarias.

◆ **1991: Consideración de la Deducción Inmediata.**

En cuanto a los P.P. para este año se establece modificaciones y especificaciones respecto a las personas físicas y algunas otras reglamentaciones para el nuevo régimen simplificado creado en el año anterior. Para efectos de Asociaciones y Sociedades civiles, se permite en la determinación de los P.P., el restar a la utilidad fiscal estimada, los anticipos a socios. Para este año se establece que se podrá comparar el importe del P.P. de I.A. y de I.S.R. para efectuar el pago del mayor que resulte de ambos impuestos.

El procedimiento para la determinación del coeficiente de utilidad nuevamente se volvió a reformar para este año, básicamente con la finalidad de aclarar que en caso de que el

contribuyente hubiere obtenido en el último ejercicio pérdida fiscal deberá partir de ésta disminuyéndole la deducción inmediata del artículo 51 de la LISR, para determinar el C.U. Por otro lado, en este mismo año se incorpora al artículo 12 de la LISR fuente de los P.P., la obligación para aquellas empresas que inicien operaciones con motivo de la escisión de sociedades, de efectuar P.P. a partir del mes en que ocurra la escisión.

◆ **1992: Reformas Extraordinarias.**

Las reformas fiscales que se consideran para este año tienen como tendencia la de obtener una mayor recaudación por lo que limita la deducción de automóviles, aunque por otro lado concede la opción de deducir los recargos, parte de la participación de los trabajadores en las utilidades, etc. En materia de P.P., se cambia nuevamente la fecha de pago para quedar el día 17 del mes inmediato siguiente al que corresponda en lugar del día 11 como estaba en 1991.

Para julio de este año se publicó una Reforma Fiscal Extraordinaria con objeto de precisar ciertas disposiciones a los acuerdos internacionales de comercio y en lo que respecta a los P.P., se establece la posibilidad de realizarlos de forma trimestral cuando sus ingresos no rebasen de una cantidad determinada que será sujeta de actualización y que en este año de 1992 se señala la cantidad de 2,000 millones de pesos. Por otro lado, se elimina la obligación de efectuar el cálculo del segundo ajuste semestral en todos los casos.

Para 1993 no existió Reformas Fiscales ya que con la publicada en julio del año anterior y con las disposiciones establecidas en la Resolución Miscelánea, bastó para que en este año no fuera necesario el publicar reformas.

◆ **1995: Crisis Económica.**

Este fue un año muy difícil en la vida económica del país en donde todos los sectores se vieron afectados siendo principalmente la pequeña y mediana empresa las que más resintieron esta situación. En las Reformas Fiscales para este año se trató de apoyar a este tipo de empresas que son las que obtengan ingresos acumulables no superiores a 4 millones de pesos con pagos provisionales trimestrales y con la opción de la deducción inmediata en el área metropolitana y de influencia del D.F., Monterrey y Guadalajara.

◆ **1996: Exención del Pago del I.A.**

Con el intento de apoyar a ciertos sectores económicos que se vieron afectados con la crisis del año anterior, mediante el Decreto por el que otorgan estímulos fiscales en diversas contribuciones publicado el primero de noviembre de 1995, se consideró la exención del I.A. para el ejercicio fiscal de 1996 para los contribuyentes que en el ejercicio anterior hubieran tenido ingresos acumulables que no excedieron de 7 millones. En este Decreto también se consideró otro tipo de estímulos en lo referente a la deducción de activos fijos. Además en las Reformas Fiscales de este año se establece una opción para contribuyentes pequeños de pagar una cuota fija del 2.5% sobre sus ingresos y efectuar pagos cuatrimestrales que tendrán el carácter de definitivos.

◆ **1997: Combate al incumplimiento de obligaciones.**

Para este año sé continuo la exención de I.A. para 1997 cuando se obtengan ingresos acumulables de hasta \$ 8,900,000 en 1996, en el decreto publicado en el D.O.F. el 24 de diciembre de 1996; sin embargo para este año no se presentaron reformas en materia de P.P., la mayoría de disposiciones se enfocan a fortalecer la fiscalización al contribuyente y en especial al combate de conductas de incumplimiento, ante la baja recaudación fiscal modificando el CFF en lo referente las sanciones fiscales, destacando la tipificación como delito la omisión parcial o total del P.P. de una contribución.

◆ **1998: Pago en Medio Electrónicos.**

Un cambio importante para este año es la reforma en el CFF en sus artículos 20 y 31 en donde se establece que el contribuyente obligado a efectuar pagos provisionales mensuales, lo hará mediante transferencias electrónica de fondos a favor de la tesorería de la federación, la presentación de declaraciones también se hará a través de medios electrónicos, pudiéndose presentar en las formas autorizadas, de conformidad con las reglas de carácter general que expida la SHCP. Para este tipo de disposiciones se espera ver su funcionamiento así como las aclaraciones que en el transcurso de año se publiquen.

◆ **1999: Cambio de tasa y eliminación de la deducción inmediata.**

Para el presente año mediante las reformas fiscales para dicho año publicadas el 31 de diciembre de 1998 fueron objeto de acaloradas discusiones entre los miembros de los diferentes partidos políticos. Las posiciones opuestas alargaron el proceso de aprobación y generaron un

ambiente de incertidumbre entre los sectores productivos, el propio gobierno y la comunidad en general. Para 1999 se llevan a cabo importantes reformas en toda la Ley del ISR, enfocadas principalmente a obtener más ingresos mediante la eliminación de estímulos fiscales como la deducción inmediata de inversiones establecida en el art. 51 de la ley que era un elemento importante en la determinación del CU para los P.P. y que en el siguiente capítulo se ampliará en el tema.

Otro punto importante en este año es el cambio de la tasa del art. 10 del 34% al 35% mediante un esquema de diferimiento del impuesto por reinversión de utilidades, aplicando la tasa del 30% a la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio y el otro 5% restante se causará en el que se distribuyan las utilidades. Mediante artículos transitorios dentro de la misma reforma, se establece que para el ejercicio fiscal de 1999 la tasa será del 32% en lugar del 30%. Adicionalmente las reformas fiscales para 1999 presentan un acotamiento en el esquema de consolidación fiscal y el aumento en las tasa impositivas de las personas físicas y de residentes en el extranjero.

◆ **2000: Cambios menores:**

En general para el año 2000 no se presentan importantes cambios a las diversas leyes fiscales, sino más bien son modificaciones y precisiones a las reformas de los dos últimos años principalmente, y en específico en materia de pagos provisionales sólo se señala que a partir de este año la utilización de la tasa del 30%, dejando atrás la transitoria del 32% utilizada sólo en 1999.

En el análisis anterior se deja ver el comportamiento que en los últimos años ha tenido los P.P., y que se observa se han visto determinados por los problemas económicos que ha vivido el país y principalmente por los efectos inflacionarios; sin embargo la mayoría de las reformas sólo benefician al fisco en su proceso de recaudación ya que las medidas no son equitativas; afortunadamente se ha avanzado mucho en el proceso de simplificación en cuanto a su determinación y en estos momentos se puede afirmar que si bien es cierto que el cálculo no es el más fácil de la LISR, sí es accesible y comprensible. Una situación importante es que todas las personas involucradas en la parte operativa de las empresas, como lo son los Licenciados en Contaduría, deben estar al día en cuanto a los cambios frecuentes a las disposiciones de los P.P.

1.2 ENTORNO ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La LISR es el medio por el cual el Gobierno Federal grava las utilidades de las personas físicas y morales que realizan actividades económicas tendientes a obtener ganancias, dichas actividades son de muy diversos tipos, como la prestación de servicios personales subordinados o independientes, las actividades empresariales, como se les denomina a las comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras, etc. En México como en todos los países, los principales contribuyentes son las empresas cuyo objeto es el de lograr utilidades a partir de la prestación de un servicio o enajenación de bienes producidos por éstas o siendo intermediarios de productos terminados.

El Impuesto Sobre la Renta busca, como todos los impuestos, establecer bases de contribución que conserven los principios fundamentales que deben prevalecer en las leyes impositivas, como lo son el de la equidad o el de proporcionalidad, situación que no ha sido fácil en nuestro medio por lo que es común encontrarnos con modificaciones durante todo el año que hace que la ley sea un tanto inaccesible para los interesados en su estudio. Esta ley cuyo antecedente inmediato lo tiene en la desaparecida "Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles", ha tratado de adaptarse a los diversos cambios de la economía nacional, así como tratar de abarcar y reglamentar las disposiciones necesarias de las figuras de nueva aparición y a las ya existentes mediante innumerables reformas y decretos.

1.2.1 ESTRUCTURA Y OBJETIVOS DE LA LISR.

En la actualidad la LISR esta estructurada por medio de títulos que a su vez se subdividen en capítulos, secciones y por artículos transitorios. Los títulos son los siguientes:

TÍTULO I:	Disposiciones Generales.
TÍTULO II:	De las Personas Morales.
TÍTULO II- A:	Del Régimen Simplificado de las Personas Morales.
TÍTULO III:	De las Personas Morales No Contribuyentes.
TÍTULO IV:	De las Personas Físicas.
TÍTULO V:	De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.
TÍTULO VI:	De los Estímulos Fiscales.

En la actualidad la LISR pretende estar a la altura de las diversas necesidades tanto del Gobierno Federal y de los contribuyentes, por lo que busca entre otros objetivos, el reducir los trámites y requisitos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y el aprovechamiento de los avances tecnológicos en cómputo, pero sin descuidar el control de la autoridad, en otras palabras, la simplificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Otro objetivo que se plantea en la ley, es el de crear un ambiente de mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, para lo cual es indispensable el definir la actuación de la autoridad y por consiguiente mejorar el ambiente de seguridad.

Un reto de todo el sistema fiscal es el evitar la informalidad y la evasión fiscal, por lo que la LISR pretende establecer mecanismos de tributación sencillos dirigidos a motivar a los contribuyentes irregulares a incorporarse a la economía formal, consistentes básicamente en un sistema de tributación dirigido exclusivamente a personas físicas en forma de empresarios; un ejemplo es la creación en 1999 del régimen de "Contribuyentes Menores" en el cual muchas personas que no pagaban impuestos o los evadían, ahora tienen la oportunidad de incorporarse a un nuevo sistema que además les ofrece ventajas administrativas. Sin embargo para el 2000 este objetivo no es planteado de forma clara, ya que las tendencias de las reformas fiscales desde 1999 son recaudatorias, eliminando incentivos fiscales y aumentando tasas para las personas físicas y los residentes en el extranjero, esta situación se presenta principalmente con el objetivo de incrementar los ingresos tributarios de la federación en un 17%, en términos reales con respecto a los de 1999; los ingresos tributarios alcanzarán en el presente año la proporción más alta de los últimos cuatro, en relación con el PIB.

1.3 ENTORNO ACTUAL DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

El 1º de enero de 1989 entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, la cual contenía diez artículos y cinco más transitorios que lógicamente no contemplaron las diversas situaciones que les presentarían a los contribuyentes, además de no ser del todo claras. En un principio el objeto de este impuesto, era gravar la tendencia de los activos de las empresas, manifestado así en la iniciativa de ley. La base gravable era el valor promedio del activo en el ejercicio, disminuido con el valor de algunas deudas, a la cual se le aplicaría la tasa del 2%.

Desde un principio, el IA se concibió como un impuesto complementario al ISR, pretendiendo con ello generar ingresos adicionales importantes para el erario federal y a su vez regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas; argumentándose que más de la mitad de ellas presentaban declaraciones sin pago de ISR. Otro hecho importante de señalar, es el que argumentó el ejecutivo en su iniciativa de Ley, en el sentido de que el impuesto de ninguna forma implicaría una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtienen básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el ISR a su cargo, situación que realmente no se da, ya que para calcular la base gravable del IA se deben considerar otros elementos que no se obtienen del ISR.

Debido a las dudas respecto al cálculo de este nuevo impuesto, se han realizado diversas reformas y aclaraciones tanto en la Ley como en su Reglamento a fin de despejar todas las cuestiones que los contribuyentes manifestaban; de esta manera, por ejemplo, se pueden observar dos reformas en el año de su publicación 1989. A la fecha se han hecho varias adecuaciones a la ley, entre otras, las siguientes:

- ☛ Cambio de nombre, de "Ley del Impuesto al Activo de las Empresas" a "Ley del Impuesto al Activo", en 1990.
- ☛ Incorporación de los residentes en el extranjero, por los inventarios que mantengan en territorio nacional, en 1991.
- ☛ Publicación del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del RLIA y en materia de P.P. se establece la opción para las personas morales de efectuar el pago del que resulte mayor entre el ISR y el IA, en 1992.
- ☛ Se otorgo facilidades administrativas a diversos contribuyentes, así como diversas reformas a la Ley y a su reglamento, básicamente en la incorporación de algunos puntos que habían publicado en Resoluciones Misceláneas, en 1993.

- ☛ Se precisa que cuando el ISR del ejercicio sea mayor al IA del mismo ejercicio, se podrá solicitar devolución del IA actualizado pagado en cualquiera de los 10 ejercicios anteriores, hasta por la diferencia entre ambos impuestos, en 1994.
- ☛ Reducción de la tasa en un 10%, para quedar en 1.8%; aumentó en un ejercicio el período en el cual no se estará obligado al pago del impuesto; se establece la opción de determinar el impuesto del ejercicio, considerando el impuesto actualizado que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior. Todas estas reformas se publicaron para el año de 1995.
- ☛ A partir de 1996 y hasta la fecha, se exime del pago de IA para aquellos contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior sus ingresos para efectos del ISR no hayan excedido de cierto importe, que año con año se ha venido actualizando y que para 1999 es de \$ 12,000,000 para los ingresos obtenidos en 1998.

A la fecha, la LIA, se compone por 14 artículos y algunos transitorios; por su parte el RLIA, se compone de 26 artículos y 3 transitorios. Se dice que este impuesto es complementario al ISR, ya que se puede acreditar una cantidad efectivamente enterada pagada contra la que estaban obligadas a pagar por concepto de ISR a las actividades empresariales, es decir que lo que se pagará primero es el ISR y éste se acredita contra el IA, por lo cual, si es igual o mayor el ISR, no se pagará el IA.

1.3.1 ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

OBJETO.

Esta Ley tiene por objeto el gravar el valor del activo de las empresas, cualquiera que sea su ubicación (art. 1º LIA).

SUJETOS.

1. Las personas morales residentes en México.
2. Las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México.

3. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el activo atribuible a dicho establecimiento.
4. Las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en los puntos anteriores.
5. Residentes en el extranjero, por los inventarios que tengan en territorio nacional para ser transformados o hayan sido transformados por otro contribuyente.

Por reformas en el DOF del 10 de mayo de 1996, las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación. El art. 6º de la LIA establece quienes no pagarán el IA, que entre otros son: quienes no sean contribuyentes del ISR, las personas físicas con actividad empresarial el menudeo en puestos fijos o semifijos en la vía pública, quienes otorguen uso o goce temporal en contratos de renta congeladas, etc.

TASA.

La tasa reformada para 1995 es de 1.8% sobre el valor del activo en el ejercicio, el cual se calculará sumando los promedios de los activos establecidos en el art. 2º de esta Ley y se podrá deducir el valor promedio de las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables, excepto las deudas contratadas con el sistema financiero o su intermediación.

DETERMINACIÓN.

El impuesto se determina por ejercicio fiscales y los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al ISR que les correspondió, en los términos del Título II de la LISR, y el impuesto que resulte después del acreditamiento, será el impuesto a pagar. Sobre estas bases, si un contribuyente paga el ISR y éste es superior al 1.8% del IA, no tendrá que pagarlo y no soportará una carga adicional. Por otra parte, cuando haya pago del IA y el ISR sea superior, se tendrá derecho a devolución del IA pagado en los diez ejercicios anteriores como lo establece el art. 9º de la propia Ley. Las persona morales contribuyentes del IA presentarán, conjuntamente con la declaración del ejercicio del ISR, declaración determinando el impuesto dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que finaliza el ejercicio.

1.4 GENERALIDADES DE LAS PERSONAS MORALES.

Es importante establecer el concepto de Personas Morales, ya que es una figura existente en diversos ámbitos y aunque en esencia todos los conceptos tienen el mismo sentido, conviene observar cuales son los principales enfoques que se le dan, así como las principales disposiciones que se establecen al respecto.

1.4.1 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LAS PERSONAS MORALES.

Las Personas Morales son aquellas asociaciones o corporaciones que se crean con algún fin o motivo de utilidad pública o privada y a quienes el derecho les reconoce una personalidad distinta a la de sus integrantes, no tienen una existencia real, ya que son una ficción del derecho, quien les atribuye una personalidad por necesidades del orden práctico y jurídico; las características principales que se pueden distinguir de las Personas Morales, son entre otras:

- ◆ Tienen personalidad jurídica propia.
- ◆ Tienen patrimonio propio, que es el conjunto de cargas y derechos propias y apreciables en dinero.
- ◆ Tienen razón social o denominación, que es el nombre verbal o escrito que se le designa para distinguirla de las demás que forman el grupo social, haciéndola de cierto modo inconfundible respecto las demás.
- ◆ Tienen domicilio, que es el lugar donde reside la persona con el propósito de establecerse en él y a falta de este, el lugar en que tiene el asiento principal de sus negocios.
- ◆ Tienen nacionalidad.
- ◆ Requiere de inscripción ante el Registro Público de Comercio.
- ◆ Requiere permiso de la Secretaria de Relaciones Exteriores.
- ◆ Tienen un fin económico y social.

Algunas de las características anteriores son lo que se conoce como los atributos de la personalidad, que son las cualidades que las distinguen desde un punto de vista jurídico, y que el derecho les reconoce toda vez que las considera sujetos de derechos y obligaciones.

1.4.2 PERSONAS MORALES Y LA LISR.

Siendo este tipo de personas el principal contribuyente del ISR, a continuación se mencionan las principales disposiciones que delimitan e identifican dentro de este ordenamiento, a las Personas Morales.

DEFINICION.

En cuanto a la ley del ISR, define en el primer párrafo del art. 5, lo que para efectos de esta ley se entiende por Persona Moral; dicho párrafo menciona:

“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.”

El concepto fue reformado para el año de 1990, para comprender en este concepto a las sociedades y asociaciones civiles prestadoras de servicios personales independientes y las inmobiliarias, así como a las cooperativas de producción que hasta 1989 quedaban comprendidas en el Título III de la LISR, por lo que están sujetas a la obligación de los P.P.

Es conveniente aclarar que en Título III denominado “De Las Personas Morales No Contribuyentes” quedan incluidas únicamente las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren los artículos 70 y 73 como los Sindicatos, Colegios Profesionales, Instituciones de asistencia o beneficencia, los Partidos y Asociaciones Políticas, las Escuelas, Sociedades Cooperativas de Consumo, Asociaciones Patronales, etc.; así como las sociedades de inversión de renta fija y comunes, las cuales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y, además, no estarán obligadas a efectuar P.P.

OBLIGACIONES.

En el capítulo quinto y específicamente en el artículo 58 de la LISR, se establecen las principales obligaciones a las que son objeto las Personas Morales y que se debe de aclarar que dichas obligaciones se podrían considerar que son de forma, ya que se refieren a requisitos que deben cumplir los registros contables, control de información, etc.; las obligaciones de fondo que se refieren a la determinación del impuesto y al de las partidas que son parte integrante del cálculo

se establecen en los capítulos anteriores al mencionado en la LISR. Las obligaciones principales que se mencionan en este artículo, son:

- ◆ Llevar la contabilidad de acuerdo a lo establecido en el CFF (arts.) 28 y 29)
- ◆ Expedir comprobantes y conservar una copia de los ingresos.
- ◆ Expedir constancias de pagos y retenciones a residentes en el extranjero y a establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país.
- ◆ Llevar un registro de las inversiones de activo fijo con deducción inmediata.
- ◆ Presentar declaración de operaciones mediante fideicomisos empresariales y asociación en participación.
- ◆ Formular un estado de posición financiera y levantar un inventario físico a la fecha de cierre del ejercicio.
- ◆ Presentar declaración anual del ejercicio en donde se manifieste el resultado fiscal y el monto del impuesto.
- ◆ Presentar declaraciones de operaciones de los clientes y proveedores más importantes con los que realizó operaciones en el ejercicio fiscal.
- ◆ Presentar declaraciones de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal o en sociedades o entidades ubicadas en ellas.

TIPOS DE REGIMEN.

La LISR divide a las Personas Morales en tres regímenes: el general, el simplificado y el de Personas Morales no contribuyentes, distinguiendo el diferente tratamiento a las que se deben sujetar, cabe mencionar que en el régimen simplificado, están consideradas como obligatorias, las que se dediquen específicamente a la agricultura, ganadería, pesca, silvicultura y las de autotransporte; en el régimen de las Personas Morales no contribuyentes se consideran, entre otras, los sindicatos, las asociaciones patronales, las escuelas, las sociedades cooperativas de consumo, las organizaciones políticas, deportivas o religiosas, etc.

1.4.3 PERSONAS MORALES Y EL CFF.

En su carácter supletorio a las legislaciones fiscales vigentes, el CFF también establece varios principios en lo que respecta a las Personas Morales, y que es importante tener presentes por

que aclara conceptos básicos en la identificación de las empresas y por que también establece derechos y obligaciones. A continuación se hará mención de los puntos más sobresalientes.

RESIDENCIA.

El CFF en su artículo 9 establece que las Personas Morales se consideran residentes en territorio cuando se hayan constituido de acuerdo a las leyes mexicanas.

DOMICILIO FISCAL.

En el artículo 10 de este ordenamiento establece lo que se considera domicilio fiscal en dos supuestos: cuando sean residentes en el país, será el local donde se encuentre la administración principal del negocio y cuando se trate de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; si tuvieran varios establecimientos en el extranjero, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que se designe.

OBLIGACION DE DICTAMINARSE.

En el artículo 32-A del CFF, establece la obligación para las personas morales de dictaminarse por un C.P. independiente en los términos del art. 52 del mismo código, si se encuentra en algunos de los supuestos que expone dicho artículo, que entre otros son: que sus ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio anterior no haya rebasado de cierta cantidad sujeta de actualización, cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de otra persona moral, en caso de fusión o escisión, los organismos gubernamentales, etc.

INSCRIPCIONES Y AVISOS.

En el artículo 14 y 15 del reglamento del CFF se mencionan que las Personas Morales al momento de solicitar su inscripción, deberán señalar el nombre de la persona a quien se le haya conferido la administración única, y la cual queda obligada a presentar avisos respecto de movimientos como el cambio de domicilio fiscal, aumento o disminución de obligaciones, liquidaciones, suspensión de actividades, cancelación del R.F.C., etc. Por otro lado, para efectos de solicitar su inscripción al R.F.C., en los términos del art. 27 del CFF, las personas morales tendrán de plazo un mes contado a partir de que firman su acta constitutiva ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

CAPÍTULO 2. PAGOS PROVISIONALES DEL I.S.R.

2.1 CONCEPTO DE PAGOS PROVISIONALES.

Los Pagos Provisionales es un concepto que las disposiciones fiscales establecen para que los contribuyentes efectúen anticipos a cuenta del impuesto anual, estableciendo la obligación en el artículo 12 y 12-A de la LISR y 7, 7 Bis, 7-A y 7-B de la ley del I.A. para efectos de cada impuesto. Para una mejor comprensión de este concepto se debe entender la serie de circunstancias que hace que el fisco establezca esta figura en lo que muchos autores han llamado la "Justificación" de la existencia de los P.P.

2.1.1 JUSTIFICACIÓN DE LOS P.P.

La justificación de la existencia de los P.P., se encuentra en el hecho de que la autoridad requiere recibir en el transcurso del ejercicio parte del impuesto que el contribuyente causará al final del mismo, por esta misma razón se aclara en el primer párrafo del artículo 12 de la LISR que los P.P. mensuales son a cuenta del impuesto del ejercicio.

La obligación de contribuir al gasto público de la Federación es un principio constitucional en donde establece que todos lo mexicanos están obligados vía pago de impuestos. En los últimos años, los impuestos más importantes para la obtención de recursos que sirvan al Gobierno Federal para solventar

el gasto público, son fundamentalmente el ISR y el IVA que representan respectivamente el 41.17% y 29.90% que del total de impuesto se recaudaran para el año 2000, según cifras dadas a conocer en la Ley de Ingresos para dicho año en el DOF del 31 de Diciembre de 1999. Es donde podemos ver la importancia que tiene el ISR para efectos de recaudación y que como sabemos es un impuesto que sólo causan determinadas personas y no como el IVA donde todas las personas diariamente pagan dicho impuesto en los productos de consumo ó servicios que adquieren. Al considerar que el ISR es el impuesto más importante para el fisco, debemos de recordar que este impuesto se causa por ejercicios fiscales y que siendo regulares tienen una duración de doce meses otorgándose un plazo de tres meses después del cierre para presentar los resultados del ejercicio. Por razones de financiamiento, el fisco federal establece una serie de disposiciones que se cristalizan con la figura de los P.P., en donde la razón que se expone es que el gobierno durante un ejercicio tiene la necesidad de allegarse de recursos para solventar el gasto público y que no podría esperar a que terminara éste para disponer de recursos y más en una economía con índices inflacionarios altos como los que comúnmente se viven en el país en donde la pérdida del poder adquisitivo de la moneda es también común.

2.1.2 ANTICONSTITUCIONALIDAD DE LOS P.P.

Con la aparición de los P.P. se suscitaron una serie de inconformidades en donde la principal molestia se refería a que el ISR es un impuesto donde los resultados se determinan al final del ejercicio, en donde se determina si existe base para el impuesto sí al restarle a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, los primeros son mayores a los segundos, pero esta situación se conoce ya terminado el ejercicio y no cada mes o trimestre.

Aún y cuando los pagos se realizan sobre la base de un factor de utilidad que pretende estimar la utilidad del ejercicio en base a la utilidad del ejercicio pasado, muchas veces este factor no toma en cuenta los posibles problemas que tenga una entidad al inicio y durante el transcurso del tiempo y aunque existe la posibilidad de la reducción de los P.P., esto también implica una serie de cálculos y tramites administrativos que no deberían de ser toda vez que todo sistema tributario debe permitir que el cálculo y pago de las contribuciones sean sencillas, sin complicaciones que ahuyenten al cumplimiento de las obligaciones.

Algunos autores especializados en derecho, han sostenido la inconstitucionalidad del Pago Provisional y mencionan que esta obligación es violadora de los principios del principio de proporcionalidad y equidad que deben prevalecer en las leyes impositivas, que la posibilidad de disminuir los P.P. no basta para eliminar estas violaciones, ya que se tiene que llevar acabo trámite administrativo

para evitar la carga financiera que implica extinguir paulatinamente una obligación que jurídicamente aún no nace. Este problema según los tratadistas del Colegio de Abogados A.C., se vuelve más grave cuando al final del ejercicio resulta que el contribuyente tiene un saldo a favor de ISR que el fisco en su caso esta obligado a devolver sin retribución económica a su favor, no obstante el perjuicio que le causó; en su análisis concluyen que esta violación quedaria restañada, si en la ley se estableciera que el fisco quedaria obligado al pago de intereses computados desde la fecha en que se realizó el P.P.

Otro motivo importante para considerar a los P.P. como inconstitucionales, fue que se tuviera la obligación de efectuarlos aún y cuando en el ejercicio anterior se haya obtenido pérdida fiscal, al respecto se emitió la Tesis Jurisprudencial sobre el realizar anticipos que más tarde no se aplicó por las reformas que entonces se hicieron respecto a las pérdidas fiscales en la LISR.

Como se puede observar, a través del tiempo los criterios sustentados por los abogados especialistas en materia fiscal, como los antecedentes en materia de jurisprudencias, han demostrado que los P.P. contienen aspectos inconstitucionales que muchas veces se pierden de vista pero que se pueden considerar para futuros análisis y reformas.

2.1.3 OBLIGACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES.

Como se comentó anteriormente, la necesidad del Gobierno Federal de allegarse de recursos en forma oportuna para solventar el gasto público y para que este impuesto causado por los diferentes contribuyentes sea percibido sin ser afectado en forma importante por los efectos inflacionarios, en la LISR, se establece la obligación de efectuar P.P., a cuenta del impuesto anual.

La obligación no sólo es para las Personas Morales, sino que todas las personas están sujetas a efectuarlos independientemente del régimen al que se sujeten y por ejemplo vemos que todas las personas que prestan servicios personales subordinados, realizan pagos vía retenciones que les hace su patrón y que son enteradas conjuntamente con el ISR que cause la propia empresa; las personas físicas que prestan servicios personales independientes presentan pagos de forma trimestral de los ingresos obtenidos en dicho período al igual que las personas que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, están sujetas a realizarlos por dichos ingresos; etc. Para cada caso en particular, la LISR establece el procedimiento que se deberá aplicar con objeto de hacer anticipos de sus impuestos, siendo común en el caso de personas físicas el uso de tarifas aplicables a sus ingresos cuyo porcentaje mayor es hasta del 40%.

Para el caso de Personas Morales, objeto de este estudio, la LISR establece la obligación de efectuar pagos a cuenta del impuesto anual en su primer párrafo del artículo 12, que textualmente dice:

"Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, conforme las bases que a continuación se señalan."

2.1.4 FECHAS DE PAGO.

Este primer párrafo de la LISR además señala la fecha en que los contribuyentes deberán efectuarlos, sin embargo los plazos han venido sufriendo cambios en los últimos años ya que, como se menciona en los antecedentes de los P.P., hasta el 31 de diciembre de 1988, los plazos para efectuar los P.P. eran hasta el día 7 del mes inmediato posterior; a partir del 1º de enero de 1989, el plazo era a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que correspondió el pago y, a partir del 1º de enero de 1990, se acortó nuevamente el plazo del pago, a más tardar el día 11. A partir del 1º de enero de 1992, se vuelve cambiar al día 17. El considerar el día 17 del mes inmediato posterior que prevalece hasta estos días, parece ser una fecha apropiada si se considera los problemas administrativos que provoca el calcular y efectuar el P.P. En cuanto a las fechas de pago conviene recordar lo que dispone el CFF en su artículo 12, ya que se establece que si el último día de plazo, las oficinas ante las que se vaya a efectuar el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil se prorrogará el plazo hasta el día siguiente hábil; de la misma forma se establece que se prorrogará hasta el día hábil siguiente, cuando sea viernes el último día de plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante instituciones de crédito.

2.1.5 OBLIGACIÓN DE EFECTUAR P.P. TRIMESTRALES.

La LISR considerando a contribuyentes de menor capacidad económica y administrativa, dispone la obligación de efectuar los P.P. de manera trimestral, de acuerdo al segundo párrafo de la fracción III del citado artículo 12 de la LISR que señala:

"Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de cuatro millones de pesos, efectuarán pagos provisionales en forma trimestral, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente a excepción de aquellos que puedan ser considerados como una sola persona moral para efectos del segundo párrafo de la fracción I del artículo 32-A del Código Fiscal de la

Federación. Cuando los contribuyentes antes señalados hubieran efectuados pagos provisionales en los términos de este párrafo y obtengan en el ejercicio ingresos acumulables que excedan del monto antes indicado, podrán estar en lo previsto en este párrafo en el ejercicio siguiente a aquél en el que excedan de dicha cantidad."

El primer punto importante que resulta del párrafo anterior es que se considera una obligación y no opción el realizar los P.P. de forma trimestral a las empresas que se ubiquen en dicho supuesto. Por otro lado, la cantidad que se menciona como limite para realizar P.P. de forma trimestral se actualizará trimestralmente en los términos del artículo 7-C de la LISR, por lo que para el primer semestre del 2000 la cantidad a considerar es de \$ 11,945,348.

Este párrafo hace la aclaración, de que si en un ejercicio posterior a aquél en que se efectúan P.P. trimestrales se obtienen ingresos que excedan del monto señalado, se podrán efectuar pagos en forma trimestral durante el ejercicio en que excedan a dicha cantidad y el siguiente. Así por ejemplo si en el año de 1999, se tuvieron ingresos que no excedieron de \$ 5 millones, se debe de pagar en forma trimestral, y si en el año del 2000 excedieran de la cantidad de \$11,945,348 por dicho año y el 2001 se podrían seguir efectuando pagos en forma trimestral.

2.1.6 CASOS EN QUE NO SE HARÁN P.P.

Como consecuencia de lo anteriormente mencionado y de acuerdo a las disposiciones vigentes, existen circunstancias en las que no se harán P.P. ya que aplicando la Ley, se podría considerar que en estos momentos no sé esta obligado mientras persista dicha situación:

- ◆ En el ejercicio de iniciación de operaciones. Excepto cuando inicien operaciones con motivo de escisión de sociedades.
- ◆ Cuando se hubiera presentado el aviso de suspensión de actividades conforme al CFF.
- ◆ Cuando no se puede determinar coeficiente de utilidad.
- ◆ Cuando no haya saldo a favor o impuesto a cargo.

2.2 DETERMINACIÓN DE LOS P.P. DE ISR.

La determinación de los P.P. para las Personas Morales esta contenido en el mismo artículo 12 de la LISR, el cual distingue en sus tres fracciones los pasos para llegar a tal fin y son los siguientes:

1. Fracción I Determinación del Coeficiente de utilidad.
2. Fracción II Determinación la utilidad fiscal estimada para el P.P.
3. Fracción III Determinación del monto del P.P.

Para fines prácticos se explicarán cada uno de los pasos mencionados en dichas fracciones ejemplificando individualmente para fines prácticos cada concepto, y concluyendo con un ejemplo integral del cálculo de los P.P.

2.2.1 COEFICIENTE DE UTILIDAD.

2.2.1.1 Determinación y Cálculo del CU.

El Coeficiente de utilidad es un parámetro cuyo objeto es estimar una utilidad fiscal probable que una persona moral puede obtener en un ejercicio que aún no concluye y de la cual se deben realizar pagos a cuenta del resultado del impuesto a cargo que resultaría de dicha utilidad de acuerdo al art. 10 de la LISR. El procedimiento para calcular el CU ha venido sufriendo cambios en los últimos años. Uno de las más trascendentes fue a partir del 1º de enero de 1990, en que se simplificó el procedimiento que se venía utilizando.

A partir de la misma fecha pero de 1991, se efectuó una adecuación a la determinación del CU, con relación a la deducción inmediata del art. 51 que hasta 1998 era un incentivo fiscal con el que se podía deducir ciertos activos en un solo ejercicio aplicando un porcentaje que oscilaba entre un 74 y 95% aproximadamente dependiendo del tipo de activo y su uso; este incentivo representaba una deducción extraordinaria que en muchas ocasiones disminuía en términos reales la utilidad del ejercicio cambiando su efecto en pérdida. Considerando que esta no es una deducción común se estableció el sumar a la utilidad fiscal para determinar una base real que reflejara un CU más apegado a las utilidades que produce la persona moral. Como una novedad a partir de 1999 este procedimiento queda sin efecto toda vez que la deducción inmediata de activos fijos establecida en el art. 51 se derogó en las Reformas Fiscales para dicho año publicadas en el DOF del 31 de diciembre de 1998. El fundamento actual del CU esta contenido en la 1ª fracción del art. 12 de la LISR que textualmente dice:

"1. 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, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio."

"Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 78 de la Ley, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida

fiscal, según corresponda, el monto de los anticipos y rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.”

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

“Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad, conforme a lo dispuesto en 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.”

El procedimiento para determinar el CU es relativamente sencillo una vez teniendo todos los elementos necesarios, y que se puede expresar en la siguiente fórmula:

$$\text{C.U.} = \frac{\text{UTILIDAD FISCAL}}{\text{INGRESOS NOMINALES}}$$

◆ EJERCICIO BASE PARA CALCULAR EL P.P.

El ejercicio base para el cálculo del CU, es el último de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Si por ejemplo, nos encontramos en el año 2000 y ya se hubiera o debió presentar la declaración del ejercicio 1999, este será el año base para el cálculo.

◆ UTILIDAD FISCAL.

De acuerdo con el procedimiento que se establece para obtener el CU, se debe partir de la utilidad fiscal que se determina en los términos del art. 10 de la LISR, y la cual se obtiene disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por la Ley. Es importante hacer notar que para la determinación de CU se parte de la utilidad fiscal y no del resultado fiscal que implica el disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

◆ INGRESOS NOMINALES.

El último punto a considerar en el cálculo del CU son los ingresos nominales, los cuales son todos los ingresos acumulables reconocidos como tal en la LISR, a excepción de la ganancia inflacionaria y de los intereses acumulables y en cambio considerando los intereses y la ganancia cambiaria nominal, esto es,

sin restarles el componente inflacionario (art. 7-B LISR) el objetivo es quitar los efectos inflacionarios a los ingresos acumulables establecidos en los arts. 15 y 17 de la Ley. Los ingresos nominales se pueden determinar de la siguiente forma:

Ingresos Acumulables	\$
Menos:	
Ganancia Inflacionaria	\$
Intereses Acumulables	\$
Más:	
Intereses Nominales	\$
Ganancia Cambiaria	\$ _____
INGRESOS NOMINALES	

GANANCIA INFLACIONARIA.

Al restar de los ingresos acumulables la ganancia inflacionaria para determinar el CU, es eliminar parcialmente, los efectos inflacionarios de los ingresos acumulables, lo que provoca que el CU se vea incrementado. Además debemos tomar en cuenta que en años anteriores, que pueden ser base para el cálculo del CU, la inflación era muy elevada, lo que traerá como consecuencia un incremento fuerte en el P.P. Por otra parte, en la utilidad fiscal, que es el otro elemento que se considera para el cálculo, ya se tiene reflejado el efecto de la inflación con la ganancia inflacionaria, pérdida inflacionaria, los intereses, la depreciación actualizada, las compras en lugar del costo de ventas, lo que no está considerado para determinar dicho coeficiente. También se concluye que la ganancia inflacionaria no se considera ya que el coeficiente que se va a aplicar será a los ingresos nominales del ejercicio por el cual se efectúen los P.P. y que en este sentido existe congruencia de los conceptos a considerar. Por último se debe mencionar que la ganancia inflacionaria que se tomará en cuenta será la correspondiente al ejercicio base para el cálculo del CU, determinada con base a lo establecido en el art. 7-B de la LISR.

INTERESES Y GANANCIA CAMBIARIA.

Al referirse a los términos de intereses y ganancia cambiaria nominal, que serán base para calcular CU, se entiende que no se deberá considerar los establecidos en el art. 7-B de la LISR, sino los intereses y la ganancia cambiaria antes de restarles el componente inflacionario como se muestra a continuación:

Intereses a favor (nominales)	\$
Menos:	
Componente Inflacionario de los créditos	\$
INTERESES A FAVOR ACUMULABLES.	\$ _____

Para efectos de determinar los intereses nominales para el cálculo del CU, no se resta el componente inflacionario, por lo que en la fórmula anterior quedarían los intereses devengados a favor, es decir, los nominales.

2.2.1.2 Coeficiente de Utilidad en Casos Especiales.

◆ CU Para el Segundo Ejercicio Fiscal.

Cuando una persona moral se encuentra en su segundo ejercicio fiscal y pretenda calcular su CU para el determinar los P.P., tendrá que remitirse a los resultados de su primer ejercicio fiscal aún y cuando éste no hubiera sido de doce meses, es decir, irregular. Este es el único caso en que un ejercicio irregular sirve de base para el cálculo del CU, ya que casi siempre el inicio de actividades no coincide con doce meses. Tomando en consideración este ejemplo, debemos recordar que la declaración anual de las personas morales se presenta en los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal y que en dichos meses no se tendrán los datos que sirven para el cálculo del P.P., por lo que el tercer párrafo del art. 12 de la LISR, aclara esta situación estableciendo que el primer pago provisional del segundo ejercicio fiscal, comprenderá el primero, segundo y tercer mes del ejercicio.

◆ CU Para los Dos Primeros Meses del Ejercicio.

Cuando se van a calcular los P.P. ejercicios distintos al segundo, se tiene que tomar en cuenta que para los dos primeros meses no se tiene presentada la declaración del ejercicio por lo que no se tienen los datos para determinar el CU correspondiente a esos meses, motivo por el cual se tiene que recurrir no al ejercicio inmediato anterior, sino al último ejercicio de doce meses por el que se debió presentar la declaración. Esta situación se puede considerar que no es muy adecuada, ya que se está aplicando un coeficiente de un ejercicio que no es el anterior, por lo que lo conveniente sería el considerar, como en el caso del segundo ejercicio fiscal, que el primer pago fuera conjuntamente de los tres primeros meses del ejercicio ya que de esta forma si se toma en cuenta el ejercicio inmediato anterior. Con ésta situación se puede concluir que en un ejercicio fiscal se tendrán dos CU de utilidad distintos, ya que a partir del tercer mes se adoptará otro con motivo de la presentación de la declaración del ejercicio anterior.

A manera de ejemplo, los P.P. correspondientes a los meses de enero y febrero de 1999 se tomarán en cuenta los datos de los resultados del ejercicio de 1997, ya que aunque en el procedimiento se establece el utilizar los resultados de los ejercicios inmediato anterior (1998), la fecha límite para presentar la declaración de las personas morales es el 31 de marzo de 1999, por lo que se debe remitir a los resultados del último ejercicio fiscal en que se presentó o debió presentarse la declaración. Sin embargo, sí para el mes de enero o febrero ya se tiene presentado la declaración del ejercicio inmediato

anterior, es decir la de 1998, entonces los resultados de este año si serán base para el cálculo del CU de los dos primeros meses del ejercicio de 1999. Esta situación se debe evaluar en cada caso, para considerar el CU que más convenga.

- ◆ Coeficiente de utilidad cuando en el último ejercicio de doce meses no se pueda calcular.

Cuando en el último ejercicio de doce meses se hubiera obtenido pérdida fiscal y no se pudiera determinar el CU, este ejercicio no podría ser tomado en cuenta para tal fin, por lo que se tiene que remitir al último ejercicio de doce meses por el que si resultara CU, es decir, el último ejercicio en el que resultara utilidad fiscal sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los P.P., esto se establece en el último párrafo de la fracción I del art. 12. Esta situación se da por dos razones: cuando se ha obtenido pérdida fiscal ó cuando se este en presencia de un ejercicio irregular.

Cuando no se puede determinar CU en el ejercicio inmediato anterior por obtener pérdida fiscal en dicho ejercicio, al existir mayores deducciones autorizadas que ingresos acumulables, se tiene que recurrir a ejercicios anteriores para obtener el CU. En cuanto a los ejercicios irregulares cabe mencionar que antes de 1990 los ejercicios fiscales no coincidían con el año del calendario y además se permitía a las personas morales a anticipar la fecha de terminación de sus ejercicios fiscales, en la actualidad con las diferentes reformas a la ley, sólo existen ejercicios irregulares cuando inicien actividades las personas morales con posterioridad al 1º de enero o cuando se liquiden o fusionen antes del 31 de diciembre. A continuación se mencionarán cuatro ejemplos de la determinación del CU cuando en el último ejercicio de doce meses no se puede calcular:

1. Último ejercicio: pérdida fiscal.

Primer ejercicio	1994	Regular	utilidad fiscal
Segundo ejercicio	1995	regular	pérdida fiscal
Tercer ejercicio	1996	regular	pérdida fiscal
Cuarto ejercicio	1997	regular	pérdida fiscal
Quinto ejercicio	1998	coeficiente de 1995	

2. Último ejercicio fiscal: pérdida fiscal.

Primer ejercicio	1994	regular	pérdida fiscal
Segundo ejercicio	1995	regular	pérdida fiscal
Tercer ejercicio	1996	regular	pérdida fiscal
Cuarto ejercicio	1997	regular	pérdida fiscal
Quinto ejercicio	1998	no se tiene coeficiente de utilidad	

3. Último ejercicio fiscal: utilidad fiscal.

Primer ejercicio	1994	regular	utilidad fiscal
Segundo ejercicio	1995	regular	pérdida fiscal
Tercer ejercicio	1996	regular	utilidad fiscal
Cuarto ejercicio	1997	regular	utilidad fiscal
Quito ejercicio	1998	coeficiente de 1997	

4. Último ejercicio fiscal: pérdida fiscal.

Primer ejercicio	1993	irregular pérdida fiscal	
Segundo ejercicio	1994	regular	utilidad fiscal
Tercer ejercicio	1995	regular	pérdida fiscal
Cuarto ejercicio	1996	regular	pérdida fiscal
Quinto ejercicio	1997	regular	pérdida fiscal
Sexto ejercicio	1998	coeficiente de utilidad de 1994	

Como se puede observar, existen muchos casos distintos para la aplicación de ésta disposición, ya que depende de los resultados que cada empresa vaya obteniendo durante los ejercicios fiscales. Por último, es importante recordar que el CU se calculará hasta el diezmilésimo, por establecerse así en el art. 7-A del RISR.

2.2.2 UTILIDAD FISCAL ESTIMADA.

2.2.2.1 Concepto y Determinación de la Utilidad Fiscal.

Una vez obtenido el CU correspondiente al último ejercicio de doce meses, se procede a obtener la utilidad fiscal para el P.P., la cual resulta de aplicar dicho coeficiente a los ingresos nominales que se hayan obtenido entre el inicio del ejercicio y el último día del mes que corresponda el P.P. La determinación de este concepto se establece en la fracción II del art. 12 de la LISR, en los siguientes términos:

"II. La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará, multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales, correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes la que se refiere el pago."

“Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 78 de la Ley, disminuirán la utilidad fiscal para el pago provisional que se obtenga conforme al párrafo anterior con el importe de los anticipos y rendimientos que las mismas distribuyan a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último mes al que se refiere el pago.”

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

Tomando en cuenta lo anterior y una vez que se cuente con el CU, la utilidad fiscal estimada se determina de la siguiente manera:

Ingresos nominales	\$ 40,000
Por:	
Coefficiente de utilidad estimada	<u>0.2081</u>
UTILIDAD FISCAL ESTIMADA	<u>8,324</u>

Se podría decir que el determinar la utilidad fiscal estimada es relativamente sencillo en base a lo que establece la Ley, sin embargo la parte más importante de este cálculo es el identificar los ingresos que se acumularán para los ingresos nominales, es decir, los ingresos que se gravan para los P.P., que se analizarán enseguida.

2.2.2.2 Ingresos que se Acumulan para Efectos de los P.P.

Como primer punto a considerar en cuanto a los ingresos acumulables, se especifica que se acumularán desde el inicio del ejercicio y hasta los que se obtengan el último día del mes al que corresponda el pago. La LISR establece en su art. 15 los ingresos acumulables base para calcular el impuesto anual, y que para efecto de los P.P. son casi los mismos conceptos a excepción de lo que se comento anteriormente, respecto que para los ingresos nominales no se considera la ganancia inflacionaria ni los intereses acumulables y en cambio se consideran los intereses en su forma nominal. El mencionado artículo establece que se acumularán la totalidad de los ingresos que se perciban y que sean en:

- ◆ Efectivo.
- ◆ Bienes.
- ◆ En servicios.

Respecto de los ingresos en efectivo, se debe de entender a los cobros por las ventas de contado que se realizan en el periodo. Por los ingresos en bienes debe entenderse a los que se perciben en especie, pudiendo ser bienes muebles e inmuebles y que de acuerdo al CFF para efectos de su valuación se estará en lo dispuesto en su art. 17 que establece que se considerará el valor de estos bienes en moneda nacional a la fecha de su percepción, según las cotizaciones, valores de mercado o avalúos.

Con respecto a los ingresos en servicios, se refiere en el caso en el que se reciba un servicio como pago a una contraprestación previamente concedida o en cualquier otro evento que de como resultado el percibir un servicio y como valor de éste se considerará, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda el uso o goce con el servicio de que se trate, de acuerdo al mismo art. 17 del CFF.

INGRESOS EN CRÉDITO.

Otro tipo de ingresos que son comunes encontrar en las personas morales, son los ingresos en crédito, los cuales se refieren a aquellos que sin haber ingresado físicamente, ya se tiene un derecho de exigibilidad por ellos. Existen varios casos distintos en los que se considera que nace una operación a crédito y consecuentemente su acumulación para efectos fiscales para lo que es conveniente que se analice por cada caso y se remita a las disposiciones del derecho común. En este sentido la Ley exceptúa algunos supuestos, como lo son:

- ◆ En enajenaciones a plazo.
- ◆ En ingresos por contrato de arrendamiento financiero.
- ◆ En ingresos por contrato de obra inmueble u otros contratos de obra.

En los casos anteriores, se concede la oportunidad de acumular ya sea el total del precio pactado como ingreso en el ejercicio (ingreso en crédito), o bien, considerar como acumulables la parte del precio cobrado o exigible y en el caso de contrato de obra, se considera ingreso, los provenientes de las autorizaciones de obra o el avance trimestral de la ejecución o fabricación de los bienes a que se refiere la obra.

OTROS INGRESOS QUE SE ACUMULAN PARA P.P.

Existen otros ingresos distintos a los anteriores que son acumulables para efectos de P.P., dentro de estos se puede mencionar principalmente a los intereses devengados a favor sin el efecto del componente inflacionario, es decir, los intereses nominales y que es la característica principal que distingue a los ingresos nominales de los acumulables. Otro supuesto que se considera para la

acumulación del ingreso son los anticipos de clientes o cuando se cobre total o parcialmente el precio y sin embargo, en la regla 3.6.3 de la Resolución Miscelánea 1999 vigente a marzo del 2000, establece que cuando no exista precio de la contraprestación pactada o se determine con posterioridad y se reciban anticipos, los contribuyentes podrán acumular únicamente el monto de dichos anticipos y acumular el total de la totalidad del ingreso hasta que se pacte el precio y disminuyendo a la vez, los anticipos antes acumulados.

Los ingresos por intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones se acumularán de acuerdo al art. 16 de la LISR cuando se expida el comprobante que los ampare o se perciban en efectivo, crédito o servicios. Adicionalmente a los conceptos anteriores, se pueden considerar como ingresos acumulables otros más, de acuerdo al tipo de operaciones que la persona moral realice, a continuación se mencionan en forma enunciativa, más no limitativa, algunos otros:

- ◆ Ingresos determinados presuntivamente por la SHCP.
- ◆ La utilidad derivada de pagos efectuados en bienes.
- ◆ Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles rentados.
- ◆ La ganancia en venta de activos fijos o terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito.
- ◆ La ganancia derivada por fusión o escisión de sociedades, liquidación o reducción de capital de sociedades residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionistas.
- ◆ Los ingresos que se perciban por la recuperación de créditos incobrables ó por recuperación de seguros o fianzas.
- ◆ Los que se obtengan por indemnización para resarcir de la disminución que en la productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnico o dirigente (Hombre clave).

FECHA EN QUE SE OBTIENEN LOS INGRESOS.

El art. 16 de la LISR establece el momento en que se considera percibidos los ingresos con objeto de acumularlos para el pago del impuesto y que en términos generales establece que se considera obtenidos cuando sé de cualquiera de los siguientes supuestos:

- ◆ Fecha en que se expida el comprobante.
- ◆ Fecha en que se envíe o entregue el bien.
- ◆ Fecha en que se cobre o sea exigible el precio de la contraprestación, parcial o totalmente, aun cuando sean anticipos.
- ◆ En caso de enajenaciones a plazo, se puede considerar el total del ingreso obtenido del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.

La fecha para la acumulación de los ingresos es un punto muy importante para las personas morales, ya que en todos los casos representa un impacto financiero el colocarse en cualquiera de los supuestos antes mencionados, es por eso que las empresas deben vigilar el seguimiento de una operación y no caer en omisiones de ingresos acumulables, que puedan causar declaraciones complementarias o el pago de actualización y recargos, en su caso.

2.2.2.3 Disminución de Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores.

Dentro del procedimiento para determinar el importe del P.P., un punto muy importante a considerar es la disminución de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores contra la utilidad fiscal estimada. El último párrafo del art. 12 de la LISR, establece que cuando se tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, se podrán restar a la utilidad fiscal estimada, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio. El fundamento y tratamiento de las pérdidas fiscales esta contenido en el art. 55 de la misma Ley y en el se dispone que las pérdidas que se podrán aplicar, serán las que se hayan obtenido a partir de 1991 de los siguientes diez ejercicios fiscales según reforma al artículo el 1º de enero de 1996.

Las pérdidas que se pretendan disminuir de la utilidad fiscal estimada, son sujetas de ser actualizadas en los términos del art. 55 de la Ley, aplicándose tres reexpresiones en caso de que se requiera, cuando en un ejercicio no se pueda disminuir el total y quede un remanente para ejercicios posteriores; las actualizaciones son de la siguiente manera:

- ✓ Primera actualización. La pérdida se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió (julio en ejercicios regulares), hasta el último mes del ejercicio. Cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considera como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda el ejercicio.
- ✓ Segunda actualización. A partir del 1º de enero de 1997, se reforma el artículo 55 para establecer una segunda actualización aplicando a la parte de la pérdida de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar, el factor que resulte de dividir el INPC del mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se aplicará.
- ✓ Tercera actualización. Adicionalmente en el ejercicio en que se aplicará, se podrá actualizar la pérdida con el factor resultante de dividir el INPC del último mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicará.

Para efectos de las actualizaciones mencionadas, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

2.2.3 DETERMINACIÓN DEL MONTO DEL P.P.

2.2.3.1 Procedimiento para Determinar el Importe P.P.

El último paso en el cálculo P.P. esta contenido en la fracción III del art. 12 y que una vez determinado el coeficiente de utilidad y la utilidad fiscal estimada en las dos primeras fracciones, sólo queda el aplicar la tasa del art. 10 a dicha utilidad y acreditar contra el impuesto a pagar, los P.P. del mismo ejercicio efectuados con anterioridad y las retenciones que le hubieran efectuado a las personas morales en el periodo, en términos del penúltimo párrafo del art. 126. A continuación se transcribe textualmente la mencionada fracción:

“Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10, segundo párrafo de esta Ley sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en términos del penúltimo párrafo del artículo 126”.

Para el ejercicio fiscal del 2000 la tasa que establece el artículo 10 de la LISR se modifica de acuerdo con las Reformas Fiscales de 1999 publicadas el 31 de diciembre de 1998 que pasa del 34% al 35%. La forma de aplicar la tasa es diferida aplicando el 30% al momento de calcular el impuesto del ejercicio y el otro 5% al momento de decretar el pago dividendos, así la tasa con la que se realizarán los P.P. es el 30%. El procedimiento para determinar el monto del P.P. será el siguiente:

Utilidad fiscal estimada	\$
Menos:	
Amortización de pérdidas fiscales	\$ _____
UTILIDAD FISCAL BASE PARA P.P.	\$
Tasa art. 10	30%
MONTO DEL P.P.	\$ _____

2.2.3.2 Opción de efectuar los P.P. de forma conjunta con el IA.

Como anteriormente se menciona, serán acreditables contra el P.P. determinado, los pagos del mismo ejercicio realizados con anterioridad y en este sentido hay que considerar lo que dispone el art. 7º-A de la LIA, en cuanto a la opción de efectuar el P.P. que resulte conforme a la fracción III del art. 12 de la LISR. A continuación se describe la mecánica de esta opción:

1. Se determina el monto del P.P. del ISR conforme a la fracción III del art. 12 de la misma Ley, sin acreditar los pagos efectuados con anterioridad.
2. Se determina el monto del P.P. del IA conforme al art. 7 de la LIA, sin acreditar los pagos efectuados en meses anteriores.
3. Se compara el importe del P.P. del ISR y el IA según los puntos 1 y 2 y se efectuará el que resulte mayor entre ambos.
4. Al P.P. del punto 3 se le acreditarán los pagos efectuados con anterioridad.
5. Se acreditará estos pagos contra ISR del ejercicio, según el art. 8 de la LIA.
6. Se acreditará el ISR del ejercicio contra el IA del ejercicio, según el art. 9 de la LIA.

Por lo tanto, de acuerdo a las disposiciones mencionadas, se debe considerar que el pago que se efectúa es de ISR, ya que el procedimiento así lo maneja y no aclara específicamente si el pago determinado se debe considerar como IA ó como ISR. El objetivo de la opción es que haya un impuesto mínimo a pagar, en este caso de IA, a continuación se ejemplifica el procedimiento:

DATOS:

1. P.P. de IA de enero del 2000.	\$ 25,000.
2. P.P. de ISR de febrero del 2000.	35,000.
3. P.P. de ISR determinado para marzo del 2000.	95,000.
4. P.P. de IA determinado para marzo del 2000.	75,000.

PAGO PARA MARZO DEL 2000:

P.P. mayor entre ISR e IA.	\$ 95,000.
Menos:	
Pagos enero y febrero	<u>60,000.</u>
PAGO PROVISIONAL DE MARZO DEL 2000.	<u>35,000.</u>

En resumen, con este procedimiento, cada mes se deberá comparar el impuesto que resulte mayor entre el ISR y el IA y es el que se efectuará con la respectiva disminución de los pagos anteriores. El P.P. determinado conforme este procedimiento es el que se acreditará contra el ISR del ejercicio, según lo establece el art. 8 de la LIA en los siguientes términos:

“Los contribuyentes a que se refiere el artículo 7º-A de esta Ley, acreditarán contra el Impuesto sobre la Renta del ejercicio que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley de la materia, los pagos provisionales y ajustes efectivamente enterados conforme a los artículos 7º-A y 7º-B de esta Ley, en lugar de los previstos en los artículos 12 y 12-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

Si por el contrario no resultara ISR en el ejercicio y se efectuaron P.P., se tendrá un saldo a favor de ISR del que se podrá solicitar su devolución en los casos previstos en el art. 9 de la LIA.

2.2.3.3 ISR Retenido por Instituciones de Crédito.

Las instituciones de crédito y las casas de bolsa retienen una cantidad determinada de ISR por concepto de pago de intereses a personas morales, las cuales tienen el carácter de P.P. En el art. 126 de la LISR establece que quienes paguen intereses de los señalados en el art. 125, están obligados a retener el impuesto a la tasa del 20% sobre los primeros diez puntos porcentuales de los intereses pagados sin deducción alguna. El penúltimo párrafo del citado art. 126 señala que si los intereses son pagados a personas morales del Título II de la LISR, la retención tendrá el carácter de P.P. para los efectos del art. 12 de la misma Ley. En la regla 2.10.13 de la Resolución Miscelánea para 1999, aclara que los estados de cuenta y las fichas o avisos de liquidación que expidan los bancos y las casas de bolsa, tendrán el carácter de constancia de retención. En la regla 3.25.1 del mismo documento establece que la retención se efectuará sobre el monto del capital a la tasa del 2%.

A partir de octubre de 1993 con la creación del crédito al salario, se da la opción de disminuir de los P.P. del ISR y en general de cualquier impuesto federal que se deba enterar, las cantidades que hayan sido entregadas a los trabajadores por este concepto, cuando dicho crédito sea mayor que su impuesto a cargo del trabajador de acuerdo al art. 80 y 80-B. Tanto la retención de los bancos y casas de bolsa, así como las cantidades entregadas por crédito al salario, son importes que las personas morales deben tener bien identificados en sus registros contables con objeto de tener la información necesaria que sirva para ser acreditada contra los P.P. en forma oportuna.

El procedimiento y la determinación para los P.P. se explicaron en este apartado de acuerdo a las tres fracciones del art.12 de la LISR, ya que esas fracciones son las bases para su determinación; más adelante se detallara las variantes que sufre este procedimiento por casos especiales, así como casos prácticos con el efecto de cada uno de sus elementos. Un punto muy importante en los P.P. es el ajuste semestral que establece al art. 12-A de la LISR y que por su importancia se analizará por separado.

2.4 AJUSTE SEMESTRAL.

2.4.1 GENERALIDADES DEL AJUSTE SEMESTRAL.

2.4.1.1 Concepto y Obligación del Ajuste.

En el primer capítulo se comentaba los antecedentes en materia de P.P. y se mencionaba que a partir del 1º de enero de 1990 se estableció la obligación a las sociedades mercantiles de realizar dos ajustes a los P.P. y que después el título se amplió para reconocer a todas las personas morales, incluyendo entre otras, a las sociedades y asociaciones civiles. Se estableció que los ajustes serían en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio y el otro en el último mes, con el objetivo de que los anticipos se fueran ajustando a los resultados reales. Después se detectó que resultaba una práctica difícil que aumentaba la carga administrativa de trabajo, por lo que se modificó dicha disposición para que sólo quedara un ajuste en el primer mes de la segunda mitad, esto a partir de la reforma del 20 de julio de 1992.

Como se ha venido mencionando, los P.P. se determinan en base a un coeficiente de utilidad que casi siempre corresponde al del ejercicio inmediato anterior y suele suceder que este coeficiente no logre reflejar la utilidad que se vaya teniendo en el ejercicio actual, ya sea que este coeficiente sea reducido o sea muy superior a lo que se está teniendo de utilidad. Los ajustes a los P.P. se pueden ver como miniejercicios en los que se determina un resultado fiscal en base a datos reales del mismo ejercicio y el objetivo de las autoridades es lograr con estos ajustes reducir plazos, considerando los problemas inflacionarios que siempre han prevalecido. Con esto el fisco logra recaudar el impuesto a pagar anticipadamente, que si tuviera que esperarse a conocer los resultados anuales. El ajuste es entonces, el determinar el resultado fiscal de un periodo anticipado y menor al ejercicio de doce meses, con objeto de conocer el impuesto real que se ha tenido y determinar las diferencias a cargo o a favor con respecto lo que se pagado vía P.P. La obligación y mecánica para la determinación está establecida en la fracción III del artículo 12-A de la LISR; antes de analizar el procedimiento del ajuste, conviene recordar lo que textualmente menciona esta fracción:

III. "En el primer de la segunda mitad del ejercicio se ajustará el impuesto correspondiente a los pagos provisionales, conforme a lo siguiente":

- a) "De la totalidad de los ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día de la primera mitad del mismo ejercicio, se restará el monto de las deducciones autorizadas en este Título, correspondiente a dicho periodo; así como, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pendiente de aplicar contra utilidades fiscales. Tratándose de la deducción de inversiones, de las reservas deducibles en los términos de la fracción IX del artículo 25 de la Ley, y de las previstas en los artículos 27 y 28 de la misma, se restará la parte proporcional que representen los meses comprendidos en el periodo por el que se realice el ajuste, respecto del total de meses del ejercicio de que trate."*

- b) "Al resultado obtenido conforme al inciso anterior, incrementado con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta Ley, se le restará el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la Ley citada, y la utilidad derivada de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero calculando para efectos las deducciones que correspondan con las reglas establecidas en el artículo 6o., sexto párrafo de esta Ley, en el periodo del ajuste. Si en lugar de utilidad hubiese pérdida derivada de los ingresos del extranjero, dicha pérdida se adicionará."*

Al resultado obtenido en los términos del párrafo anterior, se le aplicará la tasa del 30% establecida en el artículo 10, segundo párrafo de esta Ley.

- c) A la cantidad que se derive de restar al resultado mencionado en el inciso a), la cantidad obtenida en el primer párrafo del inciso b), se le aplicará la tasa del 35% establecida en el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley.*

- d) La suma del impuesto determinado en los incisos b), segundo párrafo y c) será el monto del ajuste en el impuesto. A este monto se les restarán los pagos provisionales efectivamente enterados en los términos del artículo 12 de esta Ley, correspondientes a los meses comprendidos en el periodo del ajuste.*

La diferencia que resulte a cargo por el ajuste se enterará con el pago provisional correspondiente al mes en que el mismo se efectúe. Los contribuyentes que efectúen sus pagos provisionales en forma trimestral enterarán dicha diferencia conjuntamente con el pago provisional que realicen con posterioridad a dicho ajuste. La diferencia señalada en este

párrafo no será acreditable contra los pagos provisionales a que se refiere el artículo 12 citado."

"Cuando el monto del ajuste en el impuesto sea menor que el monto de los pagos provisionales efectivamente enterados que correspondan al periodo de dicho ajuste, la diferencia que resulte a favor del contribuyente se podrá acreditar contra el impuesto que resulte a cargo en los pagos provisionales del mismo ejercicio que se efectúen posteriormente, siempre que se cumplan los requisitos que señale el reglamento. Contra el impuesto determinado conforme al artículo 10 de esta Ley, sólo serán acreditables los pagos provisionales y la diferencia en el ajuste, efectivamente enterados."

En el procedimiento que establece la reformada fracción III del artículo 12-A a partir del año 2000, queda claro que la fecha en que se calcula el ajuste será el primer mes de la segunda mitad del ejercicio fiscal, también establece que el periodo que comprende el ajuste es desde del inicio el ejercicio hasta el último día de la primera mitad del ejercicio y como el ejercicio fiscal debe coincidir con el año de calendario, el ajuste comprenderá del 1º de enero al 30 de junio. En cuanto a las fechas de pago, esta fracción dispone que para las personas morales que realizan P.P. de forma mensual, la fecha será conjuntamente con el pago provisional del mes de julio, esto es, a más tardar el día 17 del mes de agosto; por otro lado, las persona que realizan pagos de forma trimestral, se hará conjuntamente con el P.P. del tercer trimestre, es decir, a más tardar el 17 de octubre.

2.4.1.2 Casos en que no se Esta Obligado a Efectuar el Ajuste.

Como lo establece el art. 12 de la Ley, existen casos en los que no se esta obligado al pago y determinación del ajuste semestral ni de los P.P. como los siguientes:

1. Ejercicio de inicio de actividades.
2. Cuando se hubiera presentado aviso de suspensión de actividades que previene el reglamento CFF.
3. Cuando no haya impuesto a cargo ni saldo a favor.

Las situaciones antes mencionadas por sí solas son un impedimento para realizar tanto P.P. como ajuste semestral, por ejemplo, en el caso de que en el ejercicio anterior se tengan pérdidas fiscales y se trate del segundo ejercicio, caso en el cual no existirían bases para efectuar P.P. y como consecuencia tampoco ajuste semestral, esto mismo sucede con ejercicios anteriores irregulares o también con pérdidas fiscales en los cuales no existiría CU.

Con respecto al ajuste no se aclara como proceder en estas situaciones. En el art. 7-E fracción I del RISR vigente hasta el 15 de mayo de 1990, se establecía que aún cuando en la declaración se presentara en ceros, si existía la obligación de efectuar los ajustes. Según esta disposición se presumiría que los contribuyentes siempre deberían efectuar los ajustes a los P.P., independientemente de que sus declaraciones las presentarán en cero. Sin embargo esta disposición establecía la obligación de presentar el ajuste cuando se estuviera obligado a presentar P.P. Al derogarse esta disposición queda sujeto a interpretación si al no efectuar P.P., y consecuentemente tampoco presentar declaraciones por no existir impuesto a cargo ni saldo a favor, debería de efectuarse el ajuste. Para tener mayor seguridad jurídica se debería establecer de forma clara como proceder, por lo que lo más recomendable es el análisis de cada situación en particular de acuerdo a las disposiciones fiscales en que se encuentre para determinar si se esta obligado o no a presentar P.P. y el ajuste y en todo caso, para mayor seguridad, plantear una consulta concreta por escrito a la autoridad fiscal. Al respecto se han publicado tesis de la Suprema Corte de Justicia que se deben considerar y que más adelante se comentaran.

2.4.2 DETERMINACIÓN DEL AJUSTE SEMESTRAL.

2.4.2.1 Pasos Para la Determinación del Ajuste.

La determinación del ajuste semestral a los P.P., se puede distinguir en cinco pasos de acuerdo a lo establecido en la fracción III del art.12-A de la LISR y que se mencionan a continuación:

1. En este primer paso se trata de determinar la utilidad fiscal en los términos del art. 10, segundo párrafo de la Ley, es decir, se disminuirán los ingresos acumulables con las deducciones autorizadas del periodo, tal y como se realiza en el resultado fiscal del ejercicio.
2. El segundo paso consiste de restar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, pendientes de aplicar y debidamente actualizadas en los términos del art. 55 de las LISR.
3. Al remanente que resulte de restar a la utilidad fiscal del punto 1, las pérdidas mencionadas en el punto 2, se les aplicará la tasa del art.10, segundo párrafo, es decir, el 30%.
4. El cuarto paso corresponde a la acreditación de los P.P. efectivamente enterados del periodo al que corresponde el ajuste, es decir, que tratándose de un ejercicio regular se acreditarán del primer al sexto mes del ejercicio. Por otra parte el art. 7-B de la Ley del IA establece que se podrá comparar el monto del ajuste con el que resulte el P.P. del IA por los meses que comprende el ajuste y se enterará el que resulte mayor, acreditando los P.P. efectuados en los términos del art.7-A de la LIA. Para mayor comprensión de este sistema de acreditamiento, más adelante se analizará el funcionamiento y efectos que se dan en el ajuste semestral.

5. El último paso consiste en tomar en cuenta la diferencia que resulte conforme al punto anterior y en caso de ser a cargo el resultado del ajuste, enterar la diferencia con el pago del primer mes de la segunda mitad del ejercicio y en caso de realizar pagos trimestrales, con el pago del tercer trimestre. Cuando por el contrario, el resultado del ajuste sea un saldo a favor de acuerdo al punto anterior, se podrá compensar el saldo contra los P.P. del mismo ejercicio que se efectúen posteriormente y cumpliendo los requisitos del artículo 7-G del RISR. Los cinco pasos para la determinación del ajuste semestral, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Ingresos Acumulables	\$30,000
Deducciones Autorizadas	<u>20,000</u>
Utilidad fiscal (1)	10,000
Pérdidas fiscales de Ejerc. Ant. (2)	<u>(0)</u>
Utilidad Base para el ajuste	10,000
Tasa del art. 10 LISR (3)	<u>30 %</u>
Impuesto a cargo del ajuste	3,000
Pagos provisionales efectuados (4)	<u>(900)</u>
Diferencia a cargo en ajuste (5)	<u>\$ 2,100</u>

Estos son los pasos a seguir para la determinación del ajuste semestral a los P.P., donde se observa que no es más que la determinación de un resultado fiscal por el período del ajuste. El art. 7-G del RISR, establece que cuando la diferencia producto del ajuste semestral sea a favor para los contribuyentes, se podrá acreditar dicha cantidad contra los P.P. del mismo ejercicio, siempre que se cumplan con los requisitos siguientes:

- A) Que no se hubiera obtenido autorización para disminuir los P.P.
- B) Que las adquisiciones netas se hubieran efectuado en la misma proporción que representen de la totalidad de los ingresos acumulables correspondientes al ejercicio de doce meses inmediato anterior a aquél por el que se efectúan los ajustes.

Sin embargo la duda que surgió con la disposición anterior, fue la de a partir de cual mes se deberá compensar el saldo a favor del ajuste semestral, si desde el séptimo mes mismo en el cual presenta el resultado del ajuste o desde el siguiente, el octavo. La resolución al respecto fue que se puede que se podría compensar a partir del séptimo aún y cuando en este mismo mes se presentará el cálculo del ajuste y para este criterio se emitió una tesis que más adelante se analizará su contenido.

2.4.2.2 Determinación Conjunta del Ajuste del ISR y el IA.

Por otro lado, el art. 7-B de la LIA establece un procedimiento para determinar el monto a pagar por concepto del ajuste y el P.P. del IA correspondiente al periodo del ajuste. Dicho procedimiento se resume en los siguientes puntos:

1. Se determina el monto del ajuste como se establece en la LISR, sin acreditar los P.P. realizados con anterioridad.
2. Se determina el monto del P.P. del IA por el periodo que comprende el ajuste, sin acreditar los P.P. realizados con anterioridad.
3. Se compara los importes de los puntos 1 y 2 y el pago del ajuste se hará por la cantidad que resulte mayor.
4. Al pago del ajuste del ISR y del P.P. del IA determinado en el punto 3 se le acreditarán los P.P. efectuados.
5. Se acreditará contra el ISR del ejercicio los P.P. y ajuste efectivamente enterados.
6. Se acreditará el ISR del ejercicio contra el IA del ejercicio, según el art. 9 de la LIA.

Al igual que en la mecánica para determinar los P.P de forma conjunta, para el ajuste semestral se presenta el mismo procedimiento que lo que se busca también es el pago mínimo con la combinación de ambos impuestos. Este sistema ha provocado muchas dudas respecto de que es lo que se está pagando a fin de cuentas, y sólo se pueden dar dos opciones. La primera sería que el importe del ajuste del ISR fuera mayor respecto al P.P. del IA, y en este caso no existe duda, ya que el pago es de ISR. El otro caso sería que el P.P. del IA fuera mayor que el importe del ajuste semestral del ISR, por lo que el pago será por concepto de IA; sin embargo para esta nueva mecánica no importa distinguir de que impuesto corresponde el pago, ya que es de ambos, lo cual se confirma con el sistema de acreditamiento de estos P.P. y del ajuste, contra el ISR del ejercicio, y posteriormente se acreditará el ISR pagado en el ejercicio contra el IA del ejercicio, según lo establecido por el artículo 8-A de la Ley del IA. En todos los casos se deberán seguir observando las mismas reglas que se establecen en la fracción III del artículo 12-A de la LISR para cuando resulten saldos a cargo o a favor del ajuste porque la base seguirá siendo el ISR. De cualquier forma, se recomienda llevar un control de ambos impuestos por separado.

2.4.3 INGRESOS ACUMULABLES PARA EL AJUSTE.

La fracción 12-A de la LISR, establece que para efectos del ajuste se considerará la totalidad de ingresos y sin embargo esto se debe entender como la totalidad de ingresos acumulables, ya que los

ingresos no acumulables en ningún momento se tomarán en cuenta, por lo que la Ley debería precisar que son los acumulables. Tomando en cuenta lo anterior, para determinar los ingresos que se acumulan para efectos del ajuste semestral de los P.P., se deben tomar todos aquellos que establecidos en los art. 15 al 21 de la Ley y que entre otros son los siguientes:

- Ingresos propios de la actividad.
- Ingresos atribuibles a establecimientos ubicados en el extranjero.
- Recuperación de créditos incobrables.
- Ganancias en enajenación de activos fijos y terrenos.
- Recuperación de seguros, fianzas.
- Interés acumulables y/o ganancia inflacionaria.
- Enajenación de acciones.

Como se puede observar, al hablar de ingresos acumulables se toma en cuenta a los intereses acumulables y la ganancia inflacionaria del art. 7-B de la LISR, que no se consideran en los ingresos nominales y recordando que es esta la principal diferencia entre ellos, es decir que mientras en los nominales que sirven para determinar los P.P. se eliminan los efectos del componente inflacionario, en los acumulables que son base para el ajuste, si se consideran los ingresos reales por dichos conceptos. Esto implica que las personas morales deben realizar el cálculo del componente inflacionario de sus deudas y créditos por el periodo que comprende el ajuste, para así restar respectivamente a los intereses a cargo o a favor devengados mensualmente y determinar el resultado en cada caso.

Una facilidad que otorga el fisco a los contribuyentes que no formen parte del sistema financiero, a los que realicen P.P. trimestrales y a los que no estén obligados a dictaminarse es la de no calcular el componente inflacionario en los términos del art. 7-B de la Ley y en cambio, podrán determinar los intereses acumulables y deducibles en el ejercicio aplicando el factor de acumulación y deducción trimestral que se da a conocer la SHCP en el DOF. Esta opción que representa una facilidad administrativa, tiene su fundamento en la regla 3.2.4 de la Resolución Miscelánea para 1999 y evita el cálculo del componente de enero a junio para efectos del ajuste semestral. Independientemente de que esta disposición evita la carga de trabajo, es conveniente que se realicen ambos procedimientos, tanto el cálculo del componente como el resultado que arrojan los factores, para escoger cual opción tiene mayores beneficios en el efecto del cálculo final.

En el caso de que se perciban ingresos por dividendos, estos no serán acumulables para efectos del cálculo del ajuste, según lo establece el último párrafo del art. 15 de la LISR, por lo tanto, si el único ingreso es por dividendos como en el caso de una sociedad controladora, no efectuará P.P. ni ajustes a los mismos, en virtud de no haberse obtenido ingresos acumulables.

2.4.4 DEDUCCIONES AUTORIZADAS PARA EL AJUSTE.

Las deducciones autorizadas son otro elemento para la determinación del ajuste semestral, las cuales están contenidas en los arts. 22 al 50 de la Ley. Como el ajuste sólo abarca por lo general seis meses, las deducciones que abarquen el ejercicio completo se deducirán de manera proporcional con respecto al periodo del ajuste, como por ejemplo las deducciones de inversiones, las amortizaciones, las reservas complementarias de activo y pasivo deducibles, etc. Los artículos mencionados describen en forma enunciativa mas no limitativa, las deducciones autorizadas para el ISR que entre otras son:

- Las devoluciones que se reciban y los descuentos o bonificaciones que se hagan, aun cuando se realicen en ejercicios posteriores.
- Las adquisiciones de mercancía, materia prima, productos terminados y semiterminados que se utilicen para prestar servicios, fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas por las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuados inclusive en ejercicios posteriores.
- Los gastos.
- Las inversiones.
- Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a la adquisición de mercancías.
- Los intereses deducibles y la pérdida inflacionaria determinada según lo establecido en el art. 7-B de la Ley.
- Las reservas deducibles en los términos del art. 125 fracción IX de la Ley.
- Todos los importes que se pretendan deducir, deberán reunir los requisitos establecidos en la Ley, y especialmente los arts. 24 y 25. Existen algunas deducciones que por su naturaleza, requieren de un análisis especial por parte de las personas morales al momento de determinar el importe deducible y que a continuación se comentan.

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.

Para efectos de la llamada depreciación de activos fijos propiedad de la persona moral, se debe considerar que ésta es una deducción que se determina por ejercicios completos, por lo que para efectos del ajuste semestral, se deberá determinar la proporción de las diferentes depreciaciones según lo establece el artículo 12-A en su fracción III y considerando la actualización establecida en el art. 41.

DEDUCCIÓN DE RESERVAS.

Las reservas deducibles en los términos del art. 25 fracción IX de la Ley y en los arts. 27 y 28, también se deberán deducir para efectos del ajuste semestral, en forma proporcional respecto de los meses comprendidos en el periodo por el que se realice el ajuste, respecto del total de los meses del ejercicio.

DEDUCCIÓN DEL INTERES DEDUCIBLE Y PÉRDIDA INFLACIONARIA.

Como se menciona en el apartado de los ingresos acumulables para efectos del ajuste semestral, en las deducciones se deberá considerar lo dispuesto en el art. 7-B de la LISR y no deducir los intereses devengados a cargo de forma mensual y las pérdidas cambiarias. Al igual que para los ingresos, en las deducciones también existe la opción de considerar los factores de deducción establecidos en la Resolución Miscelánea en la regla 3.2.4., sólo para las personas morales que no formen parte del sistema financiero, a los que realicen P.P. trimestrales y a los que no estén obligados a dictaminarse.

2.4.5 ESTIMACIÓN DEL AJUSTE.

Existe una opción que puede ser considerada por las personas morales establecido en el art. 7-F del RISR de estimar el monto del ajuste semestral a los P.P. Al optar por la estimación del ajuste, ésta no podría ser menor en más de un 10% al 45% del total del impuesto del ejercicio, tratándose del ajuste y además que se trate de ejercicios regulares, se deberán pagar recargos con la declaración anual sobre la diferencia que resulte, computándose dichos 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 presentó la declaración del ejercicio, según hubiera correspondido la estimación.

Cuando se trate de ejercicios irregulares, las proporciones que del impuesto del ejercicio deban guardar las estimaciones del ajuste respectivamente, son las siguientes:

1. 50% cuando el ejercicio sea de 11 meses.
2. 56% cuando el ejercicio sea de 10 meses.
3. 63% cuando el ejercicio sea de 9 meses.
4. 72% cuando el ejercicio sea de 8 meses.
5. 85% para el ajuste, cuando el ejercicio sea de 7 meses.

EJEMPLO:

DATOS:

- Ejercicio regular de doce meses.
- Se pago por ajuste el día 17 de agosto de 1999, en forma estimada \$ 2,500.
- Impuesto del ejercicio fue de \$ 8,000.

SOLUCIÓN:

➤ Proporción del impuesto del ejercicio para el primer ajuste, 45% de \$ 8,000.	\$ 3,600.
➤ Estimación del ajuste	<u>2,500.</u>
➤ DIFERENCIA	<u>\$ 1,100.</u>

Como consecuencia del resultado anterior, se debe pagar recargos sobre \$1,100, por el periodo de agosto de 1999 a marzo del 2000, fecha en que se presentó la declaración de la persona moral, ya que la diferencia es mayor al 10% en relación con el 45% del impuesto del ejercicio. La disposición referida no contempla ningún procedimiento para determinar el ajuste, por lo que no es clara del todo.

2.5 DISMINUCIÓN A LOS PAGOS PROVISIONALES.

2.5.1 ANTECEDENTES Y FUNDAMENTO DE LA DISMINUCIÓN.

En el primer capítulo se comentaba que llegó a considerarse como anticonstitucional el efectuar P.P. a cuenta del impuesto anual, toda vez que no se tiene la certeza de que en realidad haya un impuesto a cargo y principalmente porque al momento de efectuar el pago, todavía no nace la obligación, ya que los impuestos se causan de forma anual. Esta situación implicaba que muchas empresas, en base a estudios financieros, pronosticaran que su impuesto anual causado fuera menor al anterior o simplemente no existiera dadas las condiciones actuales en que operaban las empresas y que debido a eventos fuera del control de la misma, el CU, tomado con datos correspondientes al ejercicio anterior algunos de ellos reexpresados, no reflejaba la tendencia en cuanto a la producción de utilidades que se esperaban en realidad.

Con el objeto de no incurrir en pagos excesivos, se deberán llevar a cabo estimaciones previas a la solicitud de disminución, para determinar de la manera más segura que los P.P. que se realizarán en base al CU resultarían mayores al impuesto causado. Los motivos que pueden causar que los P.P. sean superiores, son diversas, de acuerdo a las características de cada empresa y al medio en que se desarrolle, como entre otras, la disminución de ingresos, incrementos de deducciones, pérdidas por caso fortuitos, inflación, pérdida en el tipo de cambio de la moneda, aumento de la competencia, etc. Por lo anterior se deberá considerar el momento en que se solicite la disminución de P.P. o en su caso, el no efectuarlos.

Primeramente el art. 12-A de la LISR en su fracción IV, establece esta posibilidad de la siguiente forma:

"Con el propósito de que los pagos provisionales mantengan relación con el impuesto definitivo a pagar, 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. En ningún caso se dejarán de causar recargos por las diferencias que en su caso resulten entre el monto que efectivamente se entere con el que se debió haber enterado de no tomar el beneficio que establece esta fracción."

A su vez, el art. 8 del RISR, establece los requisitos que se deben cumplir para disminuir los P.P. en los siguientes términos:

"Para los efectos de la fracción IV del artículo 12-A de la Ley, en los casos en que los contribuyentes estimen justificadamente que el coeficiente de utilidad que deben aplicar para determinar los pagos provisionales, es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan dichos pagos, podrán disminuir el monto de los que les correspondan hasta por seis meses del mismo ejercicio, siempre que obtengan la autorización respectiva, la cual se solicitará a la autoridad administradora competente, a más tardar el día 15 del primer mes del período por el que se solicita la disminución del pago, 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 al artículo 12 de esta Ley, sustituyendo el coeficiente a que se refiere la fracción I de dicho artículo, por el coeficiente de utilidad determinado conforme a dicha disposición con los datos relativos a la declaración del ejercicio en el cual se disminuyó el pago."

"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."

Este artículo fue reformado el 12 de marzo de 1992 en el DOF para establecer dichos requisitos y además destacar que los contribuyentes que estuvieran dictaminados tendría una autorización automática, pues con la simple presentación de un aviso, se podría hacer la disminución de los P.P., sin embargo esta posibilidad sólo estuvo vigente hasta el 5 de noviembre de ese año, fecha en que quedo como hasta ahora.

PLANTEAMIENTO.

Una vez que las empresas hayan determinado su resultado fiscal por los primeros seis meses del ejercicio para efectos del ajuste a los P.P., ya estarán en posibilidad de determinar si los pagos que haya efectuado con base en un CU están acordes con el resultado que obtendrán al cierre del ejercicio, ya que de no ser así se estará en posibilidad de solicitar a la SHCP la autorización para disminuir los P.P. en los términos que establece la Ley.

En la reducción a los P.P., las autoridades fiscales siguen el criterio de que primeramente se liquiden con los P.P. la totalidad del impuesto causado y, posteriormente, se autorizaría la reducción a los mismos. De acuerdo con el texto del art. 12-A, se desprende que el objeto de la reducción, es que los P.P. guarden relación con el impuesto definitivo, por lo que considero que las autoridades fiscales deberían permitir la disminución de los P.P. en forma proporcional y no que primeramente se cubra el total del impuesto a pagar. El ajuste a los P.P. debe considerarse para tomar la decisión de en que momento se solicita la disminución de los pagos, puesto que quizá únicamente se apliquen tratándose de los meses correspondientes al ajuste. Al realizar el ajuste se conocerán datos reales hasta los meses que comprende y puede ocurrir que se obtenga pérdida fiscal por ese periodo con la consecuencia de que podrá compensar ese saldo a favor por los siguientes meses del segundo semestre y entonces, ya no requeriría solicitar una autorización para disminuir el monto de los P.P., sino que automáticamente se podrá disminuir con dicha diferencia. Sin embargo lo conveniente sería pagar esa cantidad de forma proporcional durante el ejercicio y considerando que ese saldo a favor puede ser insuficiente para disminuir el monto de los P.P. correspondientes al segundo semestre, entonces si sería conveniente solicitar la disminución ya que debe recordarse que la limitante es que sólo se reduzca hasta 6 meses los pagos. Estas situaciones deberían ser consideradas por las autoridades fiscales para modificar el procedimiento para la disminución de los P.P. y principalmente en cuanto a la disposición de obligar a efectuar el ajuste y la de permitir sólo 6 meses como periodo máximo para tal disminución.

2.5.2. PROCEDIMIENTO PARA LA DISMINUCIÓN.

SOLICITUD.

Uno de los puntos que se aprecia en el art. 8 del RISR, es que en todos los caso cuando las personas morales opten por disminuir sus P.P., deberán solicitar autorización ante la SHCP, puesto que la facilidad que se otorgó para las empresas dictaminadas únicamente estuvo vigente hasta el mes de octubre de 1992. Los momentos en que se debe presentar la solicitud son:

1. si la solicitud para disminuir los P.P. es por un mes, a más tardar el día 15 del mes de calendario por el que se solicite la disminución.

2. Si la solicitud es por más de dos meses (y hasta seis), el plazo será también a más tardar el día 15 del primer mes del período, es decir, si el plazo es de seis meses, sería a más tardar el día 15 del primer mes que corresponda a esos seis o los meses que sean.

El no cumplir con las fechas de presentación y realizarlo de forma extemporánea puede dar lugar a una negación por parte de las autoridades fiscales.

CONTENIDO.

La solicitud que se debe presentar es la forma oficial 34 "Solicitud de autorización para disminuir el monto de los pagos provisionales en el impuesto sobre la renta e impuesto al activo." publicada el 9 de marzo de 1998 en el DOF, acompañada del anexo 34-1 ante la Administración Local de Recaudación correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente o bien, a la Administración Especial de Recaudación por ejemplo, tratándose de empresas controladoras. En esta forma se deberá asentar, entre otros, los siguientes datos:

- Importe que se solicita pagar por P.P. Deberá anotarse los meses por los que se solicita disminuir el P.P., indicando los ingresos estimados para cada mes, así como el importe del P.P.
- P.P. efectuados durante el ejercicio en que se solicita la disminución. En este caso se proporcionarán también las fechas en que se efectuó el pago, operación de caja, importe de cada P.P., así como en su caso, oficio de autorización cuando se disminuyó o se dejó de efectuar el P.P.
- Datos relativos a la determinación del resultado fiscal por el período del ajuste y el importe anual por el ejercicio correspondiente al CU para los P.P. y datos relativos al ejercicio por el que se solicita disminución de P.P., por el período del ajuste como el estimado anual.
- Se detallarán los datos de un estado de resultados, en cuanto a ingresos, aun cuando las deducciones no son con el detalle que se establece en la declaración anual, sí debe presentarse análisis de ciertas deducciones y además cómo se obtuvo el resultado fiscal y el CU de cada período. También se debe proporcionar información de los ajustes a los P.P. y, seguramente, esta información podrá ser base fundamental para la disminución de dichos pagos. Si la solicitud es para los primeros cinco meses de la primera mitad del ejercicio se anotará el importe estimado del ajuste.
- Estados de resultados estimados del ejercicio actual.

- ☛ Causas que motivan la solicitud. Se deberá indicar de forma breve las causas que la originan, las cuales como se menciona, son muy variadas y dependen de cada caso en particular.

AUTORIZACION.

Se emitirá la autorización correspondiente y, además, el monto de la cantidad autorizada para cada mes o, en su caso, el motivo y fundamento cuando la solicitud haya sido negada. Con objeto de obtener la autorización, el contribuyente deberá expresar claramente las causas que motivan la solicitud para la disminución, es decir, fundamentar que el impuesto del ejercicio, de acuerdo con las estimaciones, resultará inferior al impuesto que se anticiparía por efectuar P.P. con las bases estimadas del CU del ejercicio anterior. Cuando la solicitud sea negada, la autoridad deberá fundamentar la razón de no acceder a dicha autorización.

CONCLUSIONES.

Tomando en consideración que la disminución a los P.P. que establece la LISR, es una opción que ayuda a los contribuyentes a no desembolsar recursos por concepto de ISR que en base a estimaciones, nunca se causará, y que estos recursos le pudieran servir para otros fines particulares de las empresas, las autoridades fiscales deberían reflexionar acerca del procedimiento y requisitos que se deben de cumplir para reducir los P.P., ya que los requisitos son en muchos casos difíciles e implican cálculos y estimaciones de datos que no se tienen en su momento, como el del cálculo del componente inflacionario para efectos del estado de resultados que se solicita, y si se considera que el componente se realiza en base al INPC y que es muy difícil estimar un índice debido a la inestabilidad de la economía y al manejo de la inflación en el país.

Por otro lado, en el penúltimo párrafo del art. 8 del RISR, establece la obligación para los contribuyentes que hubieran obtenido la autorización de disminuir los P.P., de recalcular el P.P. con el CU utilizando los datos de la declaración del ejercicio. Lo anterior para que en el caso de que los P.P. se efectúen en cantidades menores, se paguen recargos por la diferencia entre los autorizados y los que se hubieran realizados de no haber solicitado la disminución.

Esta situación se traduce en que prácticamente no tendría efecto la autorización en virtud de que se está obligado a cubrir recargos en el caso de haber diferencias. Se tendría que ser más accesible en cuanto a los requisitos de la solicitud para la disminución de los P.P., ya que en muchas ocasiones estos trámites alejan a los contribuyentes de ejercer esta opción.

El pagar un impuesto mayor al causado tiene como consecuencia el obtener al final del ejercicio, un saldo a favor del cual se podría solicitar devolución y cuyo trámite es también complicado y en todos los casos se tiene que esperar un cierto tiempo para hacer efectiva la devolución por lo que por ambas

opciones, la disminución o la devolución del impuesto, se ven afectados los recursos de los contribuyentes. En la sección de casos prácticos, se muestra un ejemplo del procedimiento para calcular la disminución a los P.P., el llenado de la solicitud en donde se puede observar los pasos antes mencionados, así como la determinación de las diferencias al cierre del ejercicio.

2.6 CASOS ESPECIALES.

Existen situaciones por las que atraviesan las personas morales durante el transcurso de sus operaciones que las hacen sujetas de tratamientos fiscales diferentes dentro del mismo el régimen general, esto se debe a que la Ley pretende adecuarse al momento por el que pasa las empresas. Todas estas figuras en su mayoría son creadas por el mismo fisco y entre otras son:

-  Sociedades y Asociaciones Civiles.
-  Sociedades en Liquidación.
-  Sociedades en Escisión.
-  Sociedades en Fusión.
-  Sociedades Controladas y Controladoras.

A continuación se mencionarán los puntos relativos a los P.P., en los que existen cambios con relación a lo ya expuesto en cuanto al régimen general de ley, de cada figura mencionada.

2.6.1 SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES.

Las asociaciones y sociedades civiles prestadoras de servicios personales independientes, las inmobiliarias y las sociedades cooperativas de producción se incorporan al Título II de la LISR en el año de 1990, que antes permanecieron en el régimen denominado "De las personas morales no contribuyentes" y que con este cambio se hacen sujetas a las disposiciones que se establecen para las personas morales en general. Consecuentemente tienen la obligación de efectuar P.P., para lo cual son sujetas a ciertas especificaciones diferentes al cálculo normal que se explico anteriormente, sin embargo el cálculo es semejante en términos generales.

COEFICIENTE DE UTILIDAD.

La primera diferencia en el cálculo de los P.P. se encuentra en el cálculo del CU, ya que el segundo párrafo de la fracción I del art. 12 de la LISR establece que para efectos de determinarlo, adicionarán a la utilidad fiscal ó reducirán a la pérdida fiscal, el importe de los anticipos y rendimientos que hubieran

distribuidos a sus miembros, en el ejercicio por el que se calcule el CU. La formula que anteriormente se propuso para obtener el CU, en este caso, se ve modificada por esta disposición y para efectos de las asociaciones y sociedades civiles queda de la siguiente manera:

$$\text{CU} = \frac{\begin{array}{l} \text{Utilidad fiscal} \quad + \quad \text{Anticipos y rendimientos} \\ \text{(Perdida fiscal)} \quad \quad \quad \text{distribuidos.} \end{array}}{\text{Ingresos Nominales}}$$

Con este procedimiento se provoca determinar un CU elevado en la mayoría de los casos, al sumar a la utilidad fiscal anticipos o rendimientos distribuidos a los miembros de estas sociedades, es decir para efectos del P.P., la utilidad base será la utilidad fiscal más estos anticipos. Este efecto se contrarresta con la disminución a la utilidad fiscal estimada, que se calcula con este coeficiente, al permitirse la disminución de los anticipos que se otorguen en el periodo del P.P. Se podrá dar el caso de que este tipo de sociedades tuvieran pérdida fiscal en el ejercicio pero, al adicionar los anticipos que entregaron a sus miembros, se produzca una utilidad base para el CU, pues recuérdese que los anticipos se consideran deducibles según lo establecido en el art. 22 de la LISR.

Otro aspecto a considerar con este sistema para determinar el CU, es que al obtener ingresos en el periodo del P.P., y al aplicar un coeficiente elevado, daría como resultado un pago elevado también, sin embargo al permitirse la deducción del anticipo a la utilidad fiscal estimada, se tendrá que evaluar el efecto en los P.P., pues lo efectuará la sociedad si es que no se distribuyen anticipos, o bien lo efectuarán los miembros, ya que al recibir el anticipo, se les tendrá retener tal y como se establece en el art. 78 de la LISR.

INGRESOS ACUMULABLES PARA EL P.P.

Una característica fundamental que hace diferente a este tipo de sociedades es que de acuerdo con la fracción I del art. 16 de la Ley, los ingresos se acumulan hasta que se cobra el precio o la contraprestación pactada.

DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD FISCAL ESTIMADA.

Como se comento anteriormente, en el caso de este tipo de sociedades, para efectos de determinar la utilidad fiscal estimada en el P.P., se procederá a disminuirle los anticipos y rendimientos distribuidos a sus miembros en el periodo por el cual se efectúan los P.P., ya que estos anticipos son sujetos de retención del impuesto, por lo que ya se realizó su P.P. correspondiente. Como resultado de este procedimiento la base del P.P. se ve disminuido, por lo que el pago en todos los casos es menor.

2.6.2 SOCIEDADES EN LIQUIDACIÓN.

Las sociedades mercantiles y en general las personas morales, por diversos motivos llegan a la situación de liquidar la sociedad, por lo que son sujetas de un tratamiento especial por parte del fisco dada la situación por la que atraviesan, y en materia de P.P., el párrafo siguiente a la fracción III del art. 12 de la LISR, establece que tratándose del ejercicio de liquidación, los P.P. se harán conforme a lo dispuesto en el art. 11 de la misma Ley. Dicho artículo establece que cuando no sea posible efectuar la liquidación total del activo dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que entró en liquidación, el liquidador deberá presentar declaraciones semestrales, a más tardar, el día 17 del mes siguiente a aquél en que termine cada semestre, en tanto se lleve a cabo la liquidación total del activo.

En las declaraciones semestrales que presente el liquidador, se determinará el impuesto correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la liquidación y acreditará los pagos efectuados en las declaraciones semestrales presentadas anteriormente. En cuanto al ajuste semestral a los P.P. para este tipo de empresas, se comentará más adelante, ya que es de forma similar a la escisión y fusión de sociedades.

2.6.3 SOCIEDADES EN ESCISIÓN.

Particularmente en este concepto las leyes fiscales tienen disposiciones específicas siendo una novedad en la reforma fiscal de 1991, la reglamentación de este tipo de sociedades. Por lo que en este caso se analizará los aspectos relativos a los P.P. Sin embargo conviene recordar el concepto que las leyes fiscales dan a esta figura:

ESCISIÓN: El artículo 15-A del CFF menciona la definición, estableciendo que se entiende como la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La legislación prevé dos tipos de escisión:

1. Escisión parcial: cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga.
2. Escisión total: cuando se transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera.

En conclusión, se puede decir que la escisión estriba en la creación de una o más sociedades a partir de una previamente existente, mediante la división de su capital y patrimonio.

P.P. EN ESCISIÓN.

A partir de 1996 el art. 12 en su párrafo penúltimo establece que este tipo de sociedades efectuará P.P. a partir del mes en que ocurra la escisión, considerando el CU de la sociedad escidente para el ejercicio de que se trate. También establece que en el ejercicio en que se lleve a cabo la escisión, los pagos se efectuarán de forma trimestral, únicamente si la escidente los efectuaba de dicha manera con anterioridad a la escisión. La sociedad escidente considerará como P.P. efectivamente enterados con anterioridad a la escisión, la totalidad de pagos realizados durante el ejercicio en que ocurrió la escisión y no se podrán asignar a las sociedades escindidas, aún cuando la escidente desaparezca, según la reforma a partir del 1º de enero de 1996, ya que hasta 1995, si se podía dividir el importe de los P.P. efectuadas en el año en la misma proporción en que se dividió el capital de la sociedad escidente.

Para las nuevas sociedades existe una continuidad al establecer que se considera el mismo CU para el ejercicio de la escisión; en ejercicios posteriores considera el último ejercicio de doce meses de la nueva sociedad, pero si no se puede determinar, tendrán que considerar el último ejercicio de doce meses de la sociedad escidente, por el que se tenga dicho coeficiente, sin que sea anterior en más de cinco años.

DISMINUCIÓN DE LOS P.P.

Un punto importante a considerar para este tipo de sociedades es la disminución de los P.P., ya que en la regla 3.5.3 de la Resolución Miscelánea para 1999 se permite que tratándose de escisión de sociedades, las sociedades que continúan operando podrán disminuir sus P.P. siempre que la sociedad escidente, en el ejercicio inmediato anterior, haya dictaminado sus estados financieros para efectos fiscales. Los P.P. que se podrán disminuir, serán los que se realicen con posterioridad a la fecha de la escritura de la escisión. Las disposiciones relativas a los ajustes semestrales para las escisiones, se comentarán en la fusión de sociedades, por ser similar su tratamiento.

2.6.4 SOCIEDADES EN FUSIÓN.

En forma inversa al concepto de escisión, la fusión es cuando dos o más sociedades residentes en el país unen su activo, pasivo y capital para formar ya sea una sociedad nueva distinta a todas o que se consolide una que previamente exista con los recursos de todas ellas.

DISMINUCIÓN DE LOS P.P.

Para el caso de una sociedad en fusión, se aplica también lo dispuesto por la regla 3.5.3 de la Resolución Miscelánea vigente hasta marzo del 2000, en lo relativo a que podrán disminuir sus P.P. cuando las sociedades fusionadas o funcionantes hubieran dictaminado sus estados financieros para efectos fiscales

en el ejercicio inmediato anterior. Por ejemplo, si la fusión fue en agosto de 1999, se podrán disminuir a partir de septiembre de este año y hasta diciembre. La disminución consiste en aplicar en lugar del CU que se venía aplicando en los términos del art. 12 de la Ley, el que resulte de dividir el importe de los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de la fusión, entre los ingresos nominales del mismo periodo.

Las empresas que reduzcan los P.P. con este procedimiento tendrán que recalcular el CU con los datos relativos a la declaración del ejercicio en que se disminuyó el pago y, en caso de diferencias, pagar recargos. Este mismo procedimiento se aplica para las sociedades en escisión tal y como se había comentado.

AJUSTE SEMESTRAL A LOS DE P.P. PARA FUSIÓN, ESCISIÓN O LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES.

Según lo establecido en el art. 11 del CFF, sólo se podrá anticipar la fecha de terminación del ejercicio fiscal cuando la sociedad entre en liquidación o sea fusionada. A su vez al art. 7º-E del RISR establece el procedimiento a seguir para determinar el ajuste a los P.P. en los casos en que se anticipe la fecha de la terminación en el ejercicio por fusión, escisión o liquidación de la sociedad. Los siguientes son los supuestos que se pueden dar dependiendo el momento en que ocurra el evento:

A) A más tardar en el séptimo mes del ejercicio.

Cuando la fecha de fusión, escisión o liquidación ocurra a más tardar en el séptimo mes del ejercicio, solamente se ajustarán los P.P. en el último mes del ejercicio. Existe una excepción para no calcular el ajuste en el último mes del ejercicio y será si la declaración del ejercicio irregular se presenta, a más tardar en la fecha en que deba presentar la declaración o el ajuste de referencia.

En el caso de que una empresa anticipe la terminación del ejercicio en el mes de julio por liquidación, en este caso, el ajuste se debería calcular precisamente en el mes de julio y comprendería el periodo de enero a junio. La declaración para enterar el ajuste se deberá presentar, a más tardar el día 17 del mes de agosto. Si la declaración del ejercicio también se presentará a más tardar el día 11 de agosto, se elimina la obligación de efectuar el ajuste al P.P. Esta última situación se presentará en casos excepcionales puesto que si el ejercicio termina en el mes de julio, únicamente se dispondría de 17 días para preparar la declaración del ejercicio irregular, para estar en el supuesto de no presentar el ajuste al P.P.

B) Cuando la fecha de terminación por fusión, escisión o liquidación ocurra después del séptimo mes del ejercicio.

Si la fecha de terminación ocurre de esta forma, se deberá proceder a efectuar el ajuste en el séptimo mes del ejercicio. Si por ejemplo, el cierre del ejercicio se anticipa por liquidación al mes de septiembre, se deberá efectuar el ajuste en el mes de julio y comprenderá las operaciones del 1º de enero al 30 de junio.

C) Cuando la fecha de terminación por fusión escisión o liquidación ocurra antes del séptimo mes del ejercicio.

Si la fecha de terminación ocurre antes del séptimo mes del ejercicio, no se efectuará ajuste a los P.P.; por ejemplo, si la terminación ocurre en el mes de junio, en este caso no se deberá efectuar ajuste a los P.P., pues precisamente, será el periodo que comprendería el ajuste.

2.6.5 SOCIEDADES CONTROLADAS Y CONTROLADORAS.

Dada las practicas y estrategias fiscales que se daban entre grupos de empresas de un mismo dueño, la LISR crea este concepto que se establece en el art. 57-A de La Ley para quienes reúnan los siguientes requisitos:

- ☞ Que se trate de una sociedad residente en México.
- ☞ Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora.
- ☞ Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos no se computarán sus acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte la SHCP.

P.P. EN SOCIEDADES CONTROLADAS.

En los términos de la fracción II del art. 57-Ñ, se establece el procedimiento para determinar el P.P., el cual se determinará siguiendo lo establecido en el art. 12 de la LISR, como si no hubiera consolidación. Del importe que resulte en cada P.P., entregarán a la sociedad controladora el que corresponda en la parte proporcional de la participación promedio por día, directa o indirecta de la controladora, en el capital

AJUSTE EN SOCIEDADES CONTROLADORAS.

El art. 57-Ñ de la Ley establece el procedimiento para realizar P.P. para las sociedades controladoras, sin embargo para efectos del ajuste semestral no hace mención de la obligación de determinar el ajuste consolidado por la sociedad controladora, por lo que puede entenderse que se debe proceder en los mismos términos que se establecen para los P.P.

CAPÍTULO 3. PAGOS PROVISIONALES DEL I. A.

3.1 OBLIGACIÓN DE LAS PERSONAS MORALES DE REALIZAR LOS P.P.

3.1.1 OBLIGACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES.

El art. 7º de la LIA establece la obligación a las personas morales del Título II de la LISR de efectuar P.P. a cuenta del impuesto anual, en los siguientes términos:

"Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio."

"Las personas morales y las personas físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago respectivamente."

"El pago provisional mensual se determinará dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que se paga el impuesto, efectuados con anterioridad."

"El impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará por el período comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel por el que se calcule el impuesto."

"Los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta deban efectuar los pagos de dicho impuesto en forma trimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del Impuesto al Activo por el mismo período y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el Impuesto sobre la Renta."

"Por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración del mismo ejercicio, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior."

"En el primer ejercicio en que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago."

"Los contribuyentes menores pagarán este impuesto como parte de la determinación estimativa para efectos del Impuesto sobre la Renta, a que se refiere la Ley respectiva."

"El contribuyente podrá disminuir el monto de los pagos provisionales, cumpliendo con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley."

"Las personas físicas que realicen actividades agrícolas o ganaderas, estarán relevadas de efectuar pagos provisionales en los términos de este artículo."

De acuerdo a lo establecido en este artículo, las personas morales están obligadas a presentar sus P.P. a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, sin embargo cuando el día 17 es inhábil, en los términos del art. 12 del CFF se prorrogará al plazo hasta el siguiente día hábil, así como cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas. Por otra parte, este artículo establece también la opción de efectuar P.P. de forma trimestral en el caso en que los pagos del ISR se realicen de esta forma, con lo que se pretende el adaptarse y cumplir su función de ser complementario a dicho impuesto, ya que se pueden realizar por los mismos períodos y en las mismas fechas.

3.1.2 CASOS EN QUE NO SE HARÁN P.P.



SUJETOS NO OBLIGADOS.

El art. 6º de la LIA, establece quienes no tienen la obligación o no son sujetos a pagar el impuesto, estableciendo a los siguientes tipos de contribuyentes:

1. Quienes no sean contribuyentes del ISR.
2. Personas físicas con actividad empresarial al menudeo en puestos fijos o semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes.
3. Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes con contratos denominados rentas congeladas.
4. Personas físicas residentes en México que no realicen actividad empresarial y personas morales del punto 1 que otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas del punto 1 y únicamente por esos bienes.
5. Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, sin fines de lucro o únicamente por socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, únicamente por bienes dedicados a esa actividad.
6. Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes a personas sujetas al pago del impuesto, y tengan autorización para recibir donativos deducibles para efectos de la LISR, en términos de la fracción I del art. 24 y de la fracción IV del art. 140 de la citada Ley.



SITUACIONES EN LAS QUE NO SE CAUSA EL IA.

El mismo art. 6º en su penúltimo párrafo establece en que casos no se causa el IA y por consecuencia no se tiene la obligación de realizar P.P.:

1. En el periodo preoperativo.
2. En el ejercicio de inicio de actividades.
3. En los dos ejercicios siguientes al inicio de actividades.
4. En el ejercicio de liquidación, salvo que dure más de dos años.

Cuando una persona moral atraviese por estas situaciones no tiene la obligación de determinar el impuesto, sin embargo se debe precisar que los casos anteriores no aplican a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni tampoco tratándose de las sociedades controladoras, ni controladas que consoliden para efectos del ISR. El art. 16 del RIA aclara que se entiende por ejercicio inicio de actividades, estableciendo que es aquél en el cual el contribuyente comience a presentar, o deba comenzar a presentar, las declaraciones de P.P. del ISR, incluso cuando

se presenten sin pago de dicho impuesto. La excepción a lo mencionado es para los contribuyentes que otorguen el uso o goce de temporal de activos fijos y terrenos, los cuales deben de pagar el IA incluso, en el ejercicio de inicio de actividades.

DECRETO POR EL QUE SE EXIME DEL PAGO DEL IA.

Desde el ejercicio fiscal de 1996 se exime a contribuyentes cuyos sus ingresos acumulables para efectos del ISR no rebasen de cierta cantidad, de pagar el IA. Para 1999 la cantidad limite es de \$ 12,000,000, según la primera modificación a la Resolución Miscelánea publicada en el DOF el 16 de marzo de 1999. Por lo tanto estos contribuyentes no deberán efectuar P.P. de este impuesto, pero anotarán en su declaración "cero" de acuerdo a la misma resolución.

3.2 DETERMINACIÓN.

3.2.1 DETERMINACIÓN DE LOS P.P. DEL EJERCICIO.

El P.P. se determinará dividiendo entre 12 el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, el cociente se multiplicará por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago, contra el impuesto que resulte se podrán acreditar los P.P. efectuados con anterioridad, correspondientes al ejercicio por el que se paga el impuesto; como se vio anteriormente, el fundamento del procedimiento se establece en el art.7º de la LIA. El impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará con el siguiente FA:

$$\text{FA} = \frac{\text{INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el que se calcule el impuesto}}{\text{INPC del último mes del penúltimo ejercicio anterior a aquél por el que se calcule el impuesto}}$$

Según se estable en el sexto párrafo del referido art. 7º, por los meses comprendidos entre el inicio del ejercicio y el mes en el que se presenta la declaración anual, que en el caso de personas morales es hasta el último día del mes de marzo, el contribuyente deberá efectuar sus P.P. en la misma cantidad que hubiera determinado para los P.P. del ejercicio inmediato anterior.

Si suponemos que se trata de los P.P. de los meses de enero y febrero de 1998, resulta factible que a la fecha en que se tienen que efectuar, no se haya presentado la declaración del ejercicio inmediato anterior, por lo que los pagos de estos meses se efectuarán en igual cantidad que los de 1998, es decir, con base en el IA actualizado de 1997, y a partir del P.P. del mes de marzo de 1999, se

determinará considerando el IA ya conocido de 1998. Sin embargo, si la declaración del ejercicio inmediato anterior a aquél por el que se efectúen los P.P. se presentará antes de la fecha en que se presenten los P.P. de enero y febrero, a partir de ese mes se considerará el IA de ejercicio anterior.

En caso contrario, es decir, si la declaración del ejercicio inmediato anterior se presentara después del tercer mes indicado para las personas morales, para efectos de los P.P. se pagará precisamente hasta la fecha en que se presente la declaración, con el nuevo importe resultado del ejercicio inmediato anterior; por ejemplo, si la declaración del ejercicio 1999 se presentara de forma extemporánea el día 22 de junio del 2000, durante los meses de enero a mayo del 2000 se pagaría con el importe de los P.P. efectuados durante 1999. Esta situación podría resultar en contra de los intereses del fisco ya que el hecho de que un contribuyente presente su declaración fuera de los plazos establecidos, no debería liberarlo de la obligación de presentar sus P.P. en base al impuesto actualizado del ejercicio inmediato anterior, ya que en caso extremo, podría no presentarse la declaración durante todos los meses del ejercicio por el cual deban presentarse los P.P., por lo que lo correcto debería ser el que se efectuarán los P.P. en base al ejercicio inmediato anterior a partir del mes de marzo, aun cuando no se presentara la declaración oportunamente, tal y como sucede con los P.P. del ISR.

Congruentemente con la filosofía que entraña a la LIA, de acreditar el ISR causado en el ejercicio contra el IA causado en el mismo; de acuerdo con el antepenúltimo párrafo del art. 9º de la referida Ley, los contribuyentes podrán también acreditar contra los P.P. que tengan que efectuar en el IA, los P.P. del ISR. Cuando en la declaración del P.P. no se pueda acreditar la totalidad del ISR efectivamente pagado, el remanente se podrá acreditar contra los siguientes P.P. del mismo ejercicio. Con base en lo anterior, la mecánica para el cálculo del P.P. del IA será la siguiente:

Impuesto al Activo actualizado del ejercicio inmediato anterior.

12

Cociente que resulte	\$
Por:	
Número de meses desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que refiere el pago	\$ _____
Pago provisional del mes	
menos:	
Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad	\$ _____
Diferencia a cargo	

Menos:

Pagos provisionales del ISR efectivamente

pagados pendientes de acreditar

CANTIDAD A PAGAR

\$ _____

3.2.2 P.P. DEL PRIMER EJERCICIO.

De conformidad con el séptimo párrafo del art. 7º de la LIA, en el primer ejercicio en que las personas morales deban efectuar P.P., los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago del mismo. Si suponemos que una persona moral se constituyó en el año de 1995; 1996 fue su ejercicio de inicio de actividades, 1997 y 1998 los dos siguientes, estando obligado al pago del IA a partir de 1999, por el cual estará obligado a efectuar P.P. a pesar de que en el ejercicio de 1998 no estuvo obligado al pago del IA, deberá determinar el impuesto de dicho ejercicio, mismo que le servirá de base para calcular los P.P. de 1999. Dada la redacción del párrafo mencionado, el contribuyente deberá tener determinado el impuesto del ejercicio inmediato anterior a más tardar el día 17 de febrero de 1999, fecha en que se tiene que efectuar su primer P.P. mensual. Esta disposición no resulta congruente, si se toma en cuenta que de haber estado obligado al pago del impuesto de 1998, la declaración del ejercicio tendría que presentarla a más tardar el 31 de marzo de 1999. Lo más lógico en esta disposición hubiera sido que el primer P.P. comprendiera los meses de enero, febrero y marzo.

3.2.3 OPCIÓN DE EFECTUAR LOS P.P. DE FORMA CONJUNTA CON EL ISR.

A partir del 1º de enero de 1991 se adicionaron a la LIA, los arts. 7º-A, 7º-B y 8º-A, los cuales establecen una opción para las personas morales de efectuar los P.P. de IA y el ISR de forma conjunta, así como el ajuste a los pagos de este último impuesto, cuya mecánica fue comentada en el capítulo dos, en especial el art. 7º-A establece el procedimiento de esta opción en los siguientes términos:

“Las personas morales podrán efectuar los pagos provisionales de este impuesto y del impuesto sobre la renta, que resulten en los términos de los artículos 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 7º de esta Ley, de conformidad con lo siguiente”:

I. Compararán el pago provisional del impuesto al activo determinado conforme al artículo 7º de esta Ley con el pago provisional del impuesto sobre la renta calculado según lo previsto por la fracción III del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin

considerar para efectos de dicha comparación, el acreditamiento de los pagos provisionales señalados en tales preceptos.”

ii. El pago provisional al que se refiere este artículo se hará por la cantidad que resulte mayor de acuerdo con la fracción anterior, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad en los términos de este artículo.”

Con los datos del caso práctico 1 del capítulo 5 (página 108), se analizará los efectos de esta opción:

EJEMPLO:						
MES	ISR DETER- MINADO	IA DETER- MINADO	IMPTO. MÁS ALTO	P.P. ANTE- RIORES	RETENCIO - NES ISR	CANTIDA D A PAGAR
ENERO	\$ 21,797	\$ 20,530	\$ 21,797		\$ 450	\$ 21,347
FEBRERO		43,640	43,640	\$ 21,797	460	21,383
MARZO		65,460	65,460	43,640	490	21,330
ABRIL	24,394	87,280	87,280	65,460	510	21,310
MAYO	58,777	109,100	109,100	87,280	612	21,208
JUNIO	80,065	130,920	130,920	109,100	410	21,410
JULIO	110,165	152,740	152,740	130,920	380	21,440
AGOSTO	142,082	174,560	174,560	152,740	575	21,245
SEPTIEMBR E	175,686	196,380	196,380	174,560	832	20,988
OCTUBRE	210,457	218,200	218,200	196,380	710	21,110
NOVIEMBRE	253,014	240,020	253,014	218,200	650	34,164
DICIEMBRE	309,582	261,840	309,582	253,014	670	55,898
SUMAS					\$ 6,749	\$ 302,833

De los efectos del procedimiento de la determinación conjunta de los P.P. del ISR y el IA del ejemplo anterior, se puede comentar lo siguiente:

1. Como se puede observar, la suma del impuesto pagado en cada uno de los meses y las retenciones mensuales (\$6,749 + 302,833), coincide con el impuesto más alto que se determinó en el mes de diciembre por \$ 309,582.
2. En el ejemplo anterior hicieron P.P. del ISR por \$309,582 y P.P. del IA por \$62,886 dando un total de \$ 372,468 y conforme a la opción solamente se pagaron \$ 309,582, lo cual representa un ahorro financiero para la persona moral.
3. La razón por la que se pagaron los P.P. del IA por \$ 62,886, es de que primero se tienen que pagar los del ISR para poder acreditarlos contra los del IA y precisamente en los meses de febrero, marzo y abril del ejemplo anterior, los P.P. del IA fueron mayores que los del ISR.
4. Conforme lo establecido en esta opción, no importa que en algunos meses el P.P. del IA sea más alto, ya que se van acreditando los P.P. conjuntos efectuados en meses anteriores correspondientes al mismo ejercicio, cumpliéndose así en los P.P. la filosofía de únicamente pagar el impuesto del ejercicio más alto.
5. En todos los casos resulta conveniente elegir la opción del art. 7º-A, en virtud de que al final del ejercicio, los P.P. efectuados se convierten en P.P. del ISR, ya que éstos serán acreditables contra el ISR del ejercicio, independientemente de que en algunos meses el pago del IA haya sido más alto. En efecto, de acuerdo con el art. 8º-A de la LIA, los contribuyentes que hayan elegido esta opción, acreditarán contra el ISR del ejercicio, los P.P. y ajustes conjuntos, en lugar de los que resulten en los términos de los arts, 12 y 12-A de la LISR.
6. Si se elige esta opción, en principio no existirán P.P. de IA.
7. Si un contribuyente siempre paga el ISR por ser éste el más alto, no le perjudica ni le beneficia elegir la opción, ya que pagará enteramente lo mismo y se acreditarán los P.P. contra el ISR del ejercicio.
8. Por el contrario, si un contribuyente siempre paga el IA por ser éste el más alto, no le perjudica elegir la opción, ya que pagará enteramente lo mismo y se acreditarán los P.P. contra el ISR del ejercicio. Y en caso de que existiera ISR del ejercicio o éste fuera menor al IA causado en el mismo, en los términos de la fracción I del art. 9º de la LIA, el ISR pagado en exceso que en su caso resulte, se convierte en el pago del IA del ejercicio, hasta por una cantidad suficiente para cubrir dicho IA a cargo del ejercicio.

3.2.4 AJUSTE A LOS P.P. DEL ISR CONFORME AL ART. 7º-B DE LA LIA.

Cuando se haya optado por efectuar los P.P. del IA y del ISR en forma conjunta, de acuerdo con el art. 7º-B de la LIA, el ajuste a los P.P. del ISR, así como los P.P. de este impuesto correspondientes al periodo del ajuste, se efectuarán de acuerdo al mencionado art. 7º-B, que establece lo siguiente:

“Los contribuyentes a que se refiere el artículo 7º-A de esta Ley, efectuarán el ajuste mencionado en la fracción III del artículo 12-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como los pagos provisionales de este impuesto correspondientes al periodo del ajuste, de conformidad con lo siguiente”:

- I. “Se comparará el pago provisional del impuesto al activo determinado conforme al artículo 7º de esta Ley, correspondiente al periodo del ajuste, con el monto del ajuste en el impuesto sobre la renta determinado de conformidad con el artículo 12-A de la Ley de la materia, sin considerar para efectos de dicha comparación la resta de los pagos provisionales señalados en tales preceptos.”*

- II. “El pago del ajuste en el impuesto sobre la renta y del pago provisional del impuesto al activo al que se refiere este artículo se hará por la cantidad que resulte mayor de acuerdo con la fracción anterior, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar los pagos provisionales efectuados con anterioridad en los términos de este artículo y el anterior.”*

Para mayor comprensión de este procedimiento, en el siguiente ejemplo tomando los datos del caso práctico 1 mencionado. (pag. 108) de este capítulo se mostrará el efecto en ambos impuestos:

ISR determinado en el ajuste	\$ 94,981
IA determinado en el P.P. de junio	130,920
ISR determinado en el P.P. de junio	80,065
Impuesto más alto	\$130,920
Menos:	
P.P. conjuntos anteriores	<u>130,920</u>
CANTIDAD A PAGAR EN EL PERIODO	
DEL AJUSTE	\$ <u> 0</u>

En este caso, los P.P. conjuntos representan el P.P. del IA determinado para el mes de junio, en virtud de que fue el más alto. como se puede observar, el P.P. del IA correspondiente al periodo del ajuste es mayor al ISR determinado para el ajuste, por lo que no se tendrá impuesto a cargo ya que al

restarle al impuesto más alto, los P.P. conjuntos, éstos como mínimo representan el impuesto del P.P. del IA, del cual ya debe estar pagado a la fecha en que se efectúa el ajuste, en virtud de que el P.P. conjunto se pagó a más tardar el día 17 de julio de 1999 y el ajuste se tendría que efectuar a más tardar el 17 de agosto del mismo año. Si el ISR determinado en el ajuste hubiera sido mayor que el IA determinado en el P.P. de junio, y dicho P.P. hubiera sido mayor al P.P. del ISR de ese mismo mes, hubiera existido cantidad a pagar en el ajuste. En efecto suponiendo que el ISR del ajuste hubiera sido de \$ 140,000:

ISR determinado en el ajuste	\$ 140,000
IA determinado en el P.P. de junio	130,920
ISR determinado en el P.P. de junio	80,065
Impuesto más alto	\$ 140,000
Menos:	
P.P. conjuntos	<u>130,920</u>
CANTIDAD A PAGAR EN EL	
PERIODO DEL AJUSTE	\$ <u>9,080</u>

Si el ISR determinado en el P.P. de junio en lugar de ser \$ 80,065, hubiera sido de \$135,000, entonces se tendría otro efecto:

Impuesto más alto	\$ 140,000
Menos:	
P.P. conjuntos	<u>135,000</u>
CANTIDAD A PAGAR EN EL AJUSTE	\$ <u>5,000</u>

3.2.5 OPCIONES FISCALES EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.

- Opción para considerar para el cálculo del impuesto el cuarto ejercicio inmediato anterior. En lugar de considerar el promedio de los activos y pasivos del ejercicio, en el art. 5ª-A de la LIA, se otorga la opción de calcular el impuesto con base en los activos que se tenían en el cuarto ejercicio inmediato anterior, siempre que hayan estado obligados al pago de este impuesto en dicho ejercicio. Si el cuarto ejercicio fue irregular el impuesto que se considera para este cálculo, es el que hubiera resultado de haber sido regular. El impuesto del cuarto ejercicio se actualizará aplicando el siguiente factor:

FA = INPC último mes de la primera mitad del
ejercicio por el que se determina el impuesto.
INPC último mes de la primera mitad del
cuarto ejercicio inmediato anterior.

Para efectos de efectuar los P.P. de este impuesto, se deberá tomar como base también, el cuarto ejercicio inmediato anterior cuando esta se la opción elegido por la persona moral. Se debe tomar en cuenta que una vez elegida la opción se deberá pagar el impuesto con este sistema en ejercicios subsecuentes, inclusive en ejercicios de liquidación.

- Opción de determinar el impuesto de forma simplificada.

En la regla 4.10 de la Resolución Miscelánea para 1999, publicada el 3 de marzo en el DOF y con vigencia hasta marzo del 2000, establece que los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior (1998) no hayan excedido de \$10,267,494 podrán determinar el valor de su activo en los términos del art. 12 de la LIA, es decir, de igual forma que para los contribuyentes del régimen simplificado. El procedimiento para este tipo de contribuyentes presenta ventajas importantes respecto al procedimiento normal por ser más sencillo y desde un punto de vista administrativo esta opción resulta conveniente; sin embargo, sería recomendable que siempre que sea posible, las empresas determinaran de ambas formas su impuesto para efectos de escoger el impuesto que sea menor. Esta opción se puede cambiar cada ejercicio.

- Opciones en general.

Las opciones anteriormente mencionadas, así como la de la determinación conjunta de los P.P. del ISR y el IA, y en cualquier otra que el contribuyente opte por ejercerla, deberá observar lo establecido por el art. 6º del CFF:

“Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.”

De lo anterior se desprende que la opción se tendrá que ejercer a partir del primer P.P. y no se podrá cambiar en los pagos siguientes correspondientes al mismo ejercicio. En el caso de que en el primer P.P. no se haya elegido la opción, ya no hay forma de hacerlo posteriormente, mucho menos con una declaración complementaria, ya que ésta representaría el cambio de opción, precisamente.

3.3 ACREDITAMIENTO DEL I.S.R.

3.3.1 ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO

Desde la aparición del IA, se concibió como un impuesto complementario al ISR con objeto de que existiera un impuesto mínimo a pagar por parte de los contribuyentes. Se decía complementario ya que los contribuyentes de este nuevo impuesto pudieron acreditar una cantidad efectivamente pagada contra la que estaban obligadas a pagar por concepto del ISR a las actividades empresariales. Este acreditamiento provocó diversas dudas sobre cual impuesto se acreditaba, es decir, si el IA contra el ISR o viceversa, ó cual impuesto a fin de cuentas era el que se pagaba si el ISR o el IA. Todas estas cuestiones se han aclarando a través de diversas modificaciones a ambas leyes y es en el art. 9º de la LIA donde se refleja la culminación de la razón de ser del IA y que por su importancia podría considerarse el más importante. En todos los casos el IA se va a pagar únicamente cuando sea mayor al ISR causado en el ejercicio y hasta por la diferencia entre ambos impuestos, es decir, se pagará el impuesto más alto. Analizando el proceso del acreditamiento entre ambos impuestos, se puede decir que el IA, es un impuesto a la improductividad; es decir, si los activos que tenga el contribuyente no le producen una utilidad fiscal que represente el 6% de su valor actualizado promedio en el ejercicio, entonces se causará este impuesto. Si suponemos que el valor actualizado promedio de los activos del ejercicio, una vez disminuido con el valor de las deudas, asciende a la cantidad de \$ 100,000, se tendría lo siguiente:

Base gravable	\$ 100,000
Por:	
Tasa del impuesto	<u>1.8%</u>
IMPUESTO DEL EJERCICIO	<u>\$ 1,800</u>

Para no pagar el IA deberá tener como mínimo una utilidad fiscal en el ISR de \$6,000 (\$100,000 x 6):

Utilidad fiscal	\$ 6,000
Por:	
Tasa del impuesto	<u>30 %</u>
ISR DEL EJERCICIO	<u>\$ 1,800</u>

Primero se paga el ISR y luego se acredita contra el IA, bajo este supuesto el contribuyente no paga cantidad alguna por concepto de este último impuesto. La mecánica del acreditamiento se observa en los siguientes casos:

CASO 1.

IA del ejercicio	\$ 100,000
Menos:	
ISR del ejercicio	<u>120,000</u>
CANTIDAD DE IA POR LA QUE SE ESTA	
OBLIGADO A PAGAR	<u>\$ 0</u>

CASO 2.

IA del ejercicio	\$ 100,000
Menos:	
ISR del ejercicio	<u>80,000</u>
CANTIDAD DE IA POR LA QUE SE ESTA	
OBLIGADO A PAGAR	<u>\$ 20,000</u>

En este caso, a fin de cuentas se esta pagando el impuesto más alto que fue de \$100,000, via ISR por una cantidad de \$ 80,000 y via IA por \$ 20,000.

CASO 3.

IA del ejercicio	\$ 100,000
Menos:	
ISR del ejercicio	<u>0</u>
CANTIDAD POR LA QUE SE ESTA	
OBLIGADO A PAGAR	<u>\$ 100,000</u>

En este caso al no existir ISR a cargo, se tiene que pagar en su totalidad el IA causado en el ejercicio por la cantidad de \$ 100,000. Cuando en la declaración del P.P. no se pueda acreditar la totalidad del ISR efectivamente pagado, el remanente se podrá acreditar contra los siguientes P.P. o contra la cantidad que tuviera que pagar en la declaración del ejercicio. Como conclusión se puede decir que las personas morales tienen dos opciones a seguir, ya sea pagar el ISR y el IA de forma conjunta o seguir el procedimiento de acreditación de impuestos efectivamente enterados conforme al art. 9° de la LIA.

3.3.2 ASPECTOS A CONSIDERAR EN EL ACREDITAMIENTO.

Del texto del art.9° de la LIA se pueden mencionar los siguientes puntos:

1. Cuando un contribuyente no efectúe el acreditamiento en un ejercicio, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.
2. Las personas morales que tengan en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero, podrán acreditar contra el IA, el ISR pagado en el extranjero por dichas sociedades, en la proporción en que participen en el capital social, determinándose en los términos del art.6º de la LISR. Esto resulta lógico, partiendo de la base que el IA es complementario al ISR (art.9º penúltimo párrafo).
3. Las personas morales del Título II del régimen general, pagan el ISR sobre utilidades contables, una parte en cada ejercicio vía resultado fiscal y otra parte vía dividendos o retiro de utilidades cuando no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta, al momento de su distribución o retiro en efectivo o en bienes. El saldo de dicha cuenta representa a las utilidades contables que ya pagaron ISR. El art. 10-A de la LISR, establece que el impuesto de los dividendos es a cargo de la persona moral que los distribuya, los cuales se pagarán además del ISR del art.10; el art. 9º de la LIA precisa que se acreditará el ISR en los términos del Título II de dicha Ley, por lo que podría pensarse que es posible la acreditación tanto del ISR resultado del ejercicio y el ISR de los dividendos distribuidos. Sería recomendable que las autoridades precisarán este punto para proporcionar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que podría pensarse que el ISR acreditable sea exclusivamente el correspondiente al resultado fiscal del ejercicio. Sin embargo resulta lógico que se pueda acreditar también el ISR de los dividendos, en su caso, ya que el IA es el impuesto mínimo que deben de pagar los contribuyentes y el ISR se puede optar por pagar por cualquiera de las dos vías mencionadas.
4. El derecho al acreditamiento es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión este derecho se podrá dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que efectúa la escisión, determinando éste después de haber efectuado la disminución de las deudas deducibles en los términos del art.5º de la LIA.

3.3.3 DEVOLUCIÓN Y COMPENSACIÓN COMO RESULTADO DEL ACREDITAMIENTO.

En caso de que el ISR acreditable sea mayor al IA, en los términos del cuarto párrafo del art. 9º de la LIA se podrá solicitar devolución del IA actualizado que se hubiera pagado en alguno de los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que no se hubieran devuelto con anterioridad. Dicha devolución, en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

podrán compensar su monto contra el ISR del ejercicio en que se dio el supuesto de devolución y en caso de que no pueda compensarse podrá hacerlo contra los P.P. del siguiente ejercicio. En el mismo art. 9º fracción I de la LIA, que se reformó a partir de enero de 1995, se aclara que no se podrá solicitar devolución del ISR en los siguientes casos:

I. Cuando en el mismo ejercicio el IA sea igual o superior al ISR.

El ISR pagado en exceso por el que se podría solicitar devolución se considera como IA hasta el que resulte a su cargo después de efectuar el acreditamiento del ISR. Por la diferencia si se podría solicitar devolución.

II. Cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto establecido en la LIA

3.4 DISMINUCIÓN DE LOS P.P. DEL IA

3.4.1 PROCEDIMIENTO PARA LA DISMINUCIÓN.

Al igual que en el ISR, en el IA existe la posibilidad de disminuir los P.P. según lo establecido en el art. 7º de la LIA, cumpliendo con los siguientes requisitos que señala el Reglamento de la Ley en su art. 18:

1. Que se estime, justificadamente, que el impuesto del ejercicio será inferior, en más de un 10% del impuesto actualizado determinado del ejercicio inmediato anterior que sirve de base para efectuar los P.P.
2. Se requiere de autorización para disminuir el monto de los P.P.
3. La solicitud de autorización se presentará ante la Administración Local de Recaudación correspondiente al domicilio del contribuyente.
4. La solicitud de autorización se presentará, a más tardar el día 15 del primer mes del periodo por el que se solicite la autorización, mediante la forma oficial 34 y 34-A.
5. Calcular en la declaración del ejercicio los P.P. que les hubiera correspondido conforme al procedimiento siguiente descrito en el mencionado art. 18 del RIA:

"I. Determinarán el impuesto del ejercicio en el que disminuyeron los pagos provisionales."

"II. La cantidad que resulte de disminuir al impuesto del ejercicio los pagos provisionales no reducidos, se dividirá entre el número de meses en que se redujeron dichos pagos."

"III. El importe que se obtenga conforme a la fracción anterior se comparará contra cada una de los pagos provisionales disminuidos y cuando resulte que éstos se cubrieron en una cantidad

4. La solicitud de autorización se presentará, a más tardar el día 15 del primer mes del periodo por el que se solicite la autorización, mediante la forma oficial 34 y 34-A.
5. Calcular en la declaración del ejercicio los P.P. que les hubiera correspondido conforme al procedimiento siguiente descrito en el mencionado art. 18 del RIA:

"I. Determinarán el impuesto del ejercicio en el que disminuyeron los pagos provisionales."

"II. La cantidad que resulte de disminuir al impuesto del ejercicio los pagos provisionales no reducidos, se dividirá entre el número de meses en que se redujeron dichos pagos."

"III. El importe que se obtenga conforme a la fracción anterior se comparará contra cada una de los pagos provisionales disminuidos y cuando resulte que éstos se cubrieron en una cantidad menor a ese importe, por la diferencia se cubrirán recargos en los términos del Código Fiscal de la Federación."

En todos los casos es necesario un análisis de esta mecánica así como evaluar previamente a la solicitud de disminución de P.P., si en el ejercicio resultara un impuesto menor por diversas causas, como puede ser, el haber disminuido el valor de los activos (venta de terrenos, maquinaria, disminución de inversiones, inventarios, etc.) con el objeto de no incurrir en recargos. En el caso práctico 2 de este capítulo se ejemplifica la mecánica de la disminución, así como el llenado de la forma oficial para estos efectos.

3.4.2 REDUCCIÓN DE LOS P.P. DEL IA.

Adicionalmente a la disminución de los P.P. existe la posibilidad de reducir el importe de los P.P. del IA, cuando la persona moral en cuestión tiene la opción de reducir el ISR a cargo, en esa misma proporción se disminuirá los P.P. de acuerdo a lo establecido en el art. 2º-A de la Ley de la materia. Para estos efectos se debe recordar que el art. 13 de la LISR establece en que supuestos una persona moral puede reducir su impuesto a cargo:

⇒ 50% si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca, o silvicultura.

⇒ 25% a los que industrialicen los productos del punto anterior o que realicen actividades comerciales o industriales, en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos bruto.

⇒ 50% a los dedicados exclusivamente a la edición de libros.

3.5 CASOS ESPECIALES.

En esta sección se analizarán las disposiciones especiales a las que se sujetan las personas morales cuando estas son escindidas, están en suspensión de actividades, tienen ejercicios irregulares, son asociaciones, sociedades civiles o cooperativas de producción, son controladas o controladoras. Al igual que en el ISR, estas figuras tienen ciertas reglas que modifican el cálculo normal del régimen general.

ESCISIÓN.

Como se mencionó en el capítulo anterior, esta figura apareció a partir de 1991 y se entiende por esta como la división del activo, pasivo y capital de una empresa para la creación de dos o más sociedades a partir de una previamente existente, mediante la división de su capital y patrimonio. La característica de esta figura, consiste realmente en una división o separación de bienes y de actividades de una sociedad, que se trasmite a otra u otras, sin que se extinga la sociedad escindida que sólo se desprende de bienes y derechos de su actividad. En este sentido, cuando se presente esta situación, no será motivo para que no se esté sujeto al pago del IA, considerando que se trata del primer ejercicio, por que en realidad lo que se está sucediendo es una continuidad de la sociedad preexistente.

En la escisión de sociedades, las sociedades escidentes (la que se divide) y las escindidas (las que surgen), determinarán el monto del P.P. en el ejercicio en que se efectúa la escisión con el siguiente procedimiento:

1. A partir de que se efectúe la escisión, el P.P. determinado conforme al art. 7º de la LIA (con la información de la escidente), se dividirá en la proporción que participe cada sociedad en el valor del activo según el art. 5º de la LIA del ejercicio en que se efectúa la escisión.
2. Acreditarán a los P.P. efectuados con anterioridad en la proporción en que participe cada sociedad en el valor de los activos menos las deudas.

SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES.

Cuando los contribuyentes se encuentre en suspensión de actividades, no están obligados a pagar el IA, siempre que hubieran presentado aviso en los términos del art. 21 del RCFF, con la excepción de lo que establece el inciso a) de la fracción III del mismo artículo, esto es, cuando se interrumpan sus actividades o cuando se trate de contribuciones causadas aún no cubiertas o de declaraciones correspondientes a periodos anteriores a la fecha de inicio de suspensión de actividades. Es importante apuntar que cuando la suspensión de actividades abarque sólo una parte del periodo por el cual se deban efectuar los P.P. del impuesto, el pago se determinará dividiendo el P.P. que

hubiera correspondido, en caso de no haber suspendido actividades, entre el número de días comprendidos en dicho periodo y el resultado se multiplicará por el número de días del periodo en el que si tuvo actividad el contribuyente, según lo establecido en el art. 26 del RIA. No obstante lo anterior, si estarán obligados al pago del IA, aun cuando hayan presentado su aviso de suspensión de actividades, los contribuyentes que usen o concedan el uso o goce temporal de sus bienes a terceros durante el periodo de suspensión de actividades, o cuando más del 60 % de sus activos sean terrenos.

EJERCICIOS IRREGULARES.

En los términos del art. 11 del CFF, los ejercicios irregulares sólo se tendrán en caso de fusión o liquidación de sociedades, por lo que los P.P. se efectuarán normalmente hasta el mes en que ocurra la fusión o liquidación. En el periodo de liquidación no se paga el impuesto, salvo cuando dure más de dos años. También se debe tomar en cuenta, que si se trata del primer ejercicio este puede la mayor de las veces no ser regular, ya que inician después del 1º de enero del año. En ese ejercicio no se efectúan P.P., pero si será base para efectuar P.P. en los ejercicios siguientes.

ASOCIACIONES, SOCIEDADES CIVILES Y COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN.

Este tipo de sociedades son contribuyentes del Título II de la LISR y por lo mismo son contribuyentes del IA, por lo que estarán obligadas a efectuar P.P. conforme al art. 7 de la LIA. Como el año de 1990 fue el primero por el que se debieron pagar IA, será el que sirva de base para efectuar los P.P. a partir de la fecha en que se presente la declaración del ejercicio. Por lo que se refiere a los P.P. de enero y febrero de 1999, se presentarán con la misma cantidad que hubieran determinado para los P.P. del ejercicio anterior y siguiendo el procedimiento general, se deberá comparar contra el P.P. del ISR, y el mayor será el P.P. a efectuar.

Se establece en el art. 11 de la LIA que este tipo de sociedades, que distribuyen anticipos o rendimientos a sus miembros, podrán considerar el ISR que se hubiera retenido por dichos conceptos según el capítulo I del Título IV de la LISR, como ISR de la persona moral para efectos del acreditamiento a que se hace referencia el art. 9º de la LIA. Al respecto de esta disposición, el procedimiento que se seguirá para efectuar los P.P. de estas sociedades, podrá en primer lugar calcularse el ISR que corresponda en los términos de la fracción III del art. 12 de la LISR, y compararlo contra IA el que corresponda en los términos del art. 7 de la LIA y determinar la cantidad que sea mayor y ese será el P.P. a efectuar. Si resultara mayor el IA, entonces se podrá acreditar el ISR que correspondió a la retención efectuada a sus miembros, por concepto de anticipos, en los términos que establece el art. 11 de la LIA. Como punto final, es importante mencionar que en relación con las asociaciones y sociedades civiles, se establece en el art. 19 del RLIA, que cuando posean exclusivamente un bien inmueble y siempre que se

destinen para casa-habitación de algunos de los integrantes, estarán relevados de efectuar el pago del IA, en relación con dicho inmueble.

SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS.

Las sociedades controladoras que consoliden para efectos del ISR efectuarán P.P. consolidados, según lo dispuesto en el art. 13 de la LIA. Para tal efecto, la sociedad controladora efectuará el P.P. consolidado determinado en los términos del art. 7º de la LIA, considerando el impuesto consolidado que correspondió al ejercicio inmediato anterior. La sociedad controladora y las controladas podrán efectuar sus P.P. y ajustes en los términos de los arts. 7-A y 7-B de la LIA. Para calcular el valor del activo en el ejercicio, en forma consolidada, sumarán el valor del activo con el activo de cada una de las controladas, en proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe directa o indirectamente en su capital social. Para efectos de determinar el valor de los activos de la controladora y de cada una de las controladas, se considerará el valor y la fecha en que se adquirieron por primera vez por las sociedades que consoliden.

Si existen cuentas y documentos por cobrar o por pagar de la controladora y controlada, con otras empresas el grupo que no consoliden, no se incluirán en proporción alguna a la participación accionaria promedio por día en que la controladora participe directa o indirectamente en su capital social. Tampoco se incluirán en el valor de los activos de la controladora, las acciones de sus controladas residentes en el extranjero.

Se podrá deducir del valor de los activos, las deudas a que se refiere el art. 5º de la LIA, que correspondan a la controladora y a cada una de las controladas que deban pagar el impuesto a que se refiere la LIA, en proporción a la participación accionaria que por día la controladora participe directa o indirectamente en su capital social. En el primer ejercicio en que deban efectuar P.P. consolidados, los determinarán considerando el impuesto consolidado del ejercicio inmediato anterior. Las sociedades controladas efectuarán sus P.P. por la parte que no quedo incluida en los P.P. de la controladora.

CAPÍTULO 4. ASPECTOS A CONSIDERAR.

Dada la complejidad de las leyes fiscales en nuestro país hace que el cumplir con una obligación implique varias situaciones y no sólo el cálculo del impuesto, ya que las leyes fiscales son sujetas de modificaciones, cambios y resoluciones que se deben de tomar en cuenta para el cumplimiento de manera correcta. En cuanto a los P.P. se debe considerar situaciones como lo son el entero del impuesto, las formas fiscales, las multas o el requerimiento de información que impone la SHCP en sus facultades de comprobación, el pago vía medios electrónicos e Internet, etc. Los P.P. como cualquier otra obligación fiscal implica el tener en cuenta todas estas situaciones para no caer en el incumplimiento de una obligación que se podría considerar como de forma y que son parte integrante de una obligación; todas estas disposiciones serán comentadas en el presente capítulo.

4.1 ASPECTOS SOBRE EL ENTERO DE LOS P.P.

4.1.1 FORMAS FISCALES VIGENTES.

A partir del ejercicio fiscal del 2000 se establecieron nuevos formatos para el cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales muchos de los cuales cambiaron con relación a los ejercicios pasados, y para efectos de los P.P. la forma autorizada para las personas objeto de éste estudio, es la siguiente:

FORMA : 1

"Pagos provisionales, primera parcialidad y retenciones de impuestos federales".

21.6 x 27.9 cms./Carta Color negro. Pantone 176 CVC (rosa) Pantone 2727 CVU (azul) esta forma no es libre de impresión.

- Esta forma fue publicada por primera vez el 26 de enero de 1999 en el DOF y que después fue ratificada en el anexo 1 de la Resolución Miscelánea para 1999 publicada en el DOF el 3 de marzo de ese año y se puede observar en el caso práctico 4 del capítulo dos y cuya novedad es que son de tamaño carta, no tienen cuadros para la anotación de los diferentes importes sino que ahora es un renglón libre de espacios.
- Para efectos de su presentación se realiza por duplicado en la Administración Local de Recaudación correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente o en las instituciones de crédito autorizadas que se relacionan en el anexo 4 de la mencionada resolución. El punto 2.10.18 de la misma resolución establece que dichas instituciones de crédito recibirán las declaraciones aún cuando se presenten sin pago, incluyendo las complementarias, las del ejercicio que termina por liquidación así como las extemporáneas, inclusive cuando su presentación haya sido requerida por la autoridad fiscal.
- Otro punto a considerar en las declaraciones de P.P., es lo que establece el art. 20 del CFF que a partir del 1º de enero de 1996 para determinar las contribuciones se considerarán inclusive las fracciones del peso. Para efectuar el pago se ajustará para que las cantidades que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad del peso inmediato anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad del peso inmediata superior. Si por ejemplo al determinar el P.P. resulto la cantidad de \$13,879.70 para efectuar el pago se tendrá que ajustar a la cantidad de \$13,880.00.
- Esta nueva forma fiscal, de acuerdo con las nuevas disposiciones no incluye espacio para adherir los datos de identificación fiscal en el "código de barras" que antes era necesario y que a partir de 1999 ya no es una obligación por lo que ésta forma no contiene espacio para la etiqueta

4.1.2 PRESENTACIÓN Y PAGO.

- El art. 31 del CFF establece que las declaraciones de P.P. deberán presentarse siempre que haya cantidad a pagar o saldo a favor, así como cuando sea la primera declaración sin pago. Cuando se presente una declaración de P.P. sin impuesto a cargo o sin saldo a favor, se deberá anotar "cero" en los conceptos a los que se este sujeto al pago. En estos casos se presumirá que no existe impuesto a pagar en las declaraciones de P.P. posteriores.

- De acuerdo al punto 2.1.8. de la Resolución Miscelánea de 1999, cuando el pago de las contribuciones y sus accesorios se haga mediante cheque, ya sea certificado, de caja o personal, dicho pago se entenderá realizado en las fechas que se indican a continuación:
 - ✗ El mismo día, cuando se trate de un cheque presentado antes de las 13:30 horas, en la institución de crédito a cuyo cargo fue librado.
 - ✗ El día hábil bancario siguiente, cuando el cheque se presente después de las 13:30 horas, en la institución de crédito a cuyo cargo fue librado.
 - ✗ El día hábil bancario siguiente, cuando el cheque se presente antes de las 13:30 horas en una institución de crédito distinta a aquella cuyo cargo fue librado.
 - ✗ El segundo día hábil bancario siguiente, cuando el cheque respectivo se presente después de las 13:30 horas en una institución de crédito distinta a aquella a cuyo cargo fue librado.

Por lo anterior, existe una disminución real del plazo para presentar las contribuciones; por lo que el pago dependiendo de la hora y de la institución de crédito en la que se realice, se tendrá por enterado, por lo que se debe hacer con los días suficientes anteriores para que se entienda realizado dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales.

- Como se menciona en el capítulo pasado, mediante el "Decreto por el que otorgan estímulos fiscales en diversas contribuciones", para el ejercicio fiscal de 1999 así como en los pasados, se exime del pago del IA a los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 12,000,000. Dichos contribuyentes continuarán obligados a cumplir con las obligaciones formales previstas en la LIA, por lo que tratándose de la primera declaración de P.P. correspondiente al ejercicio de 1999, y, en su caso, la relativa al ajuste a los P.P. (cuando se haya elegido la opción de realizar pagos de manera conjunta), deberán realizar los cálculos respectivos y determinar el impuesto a cargo pero en el renglón de impuesto a pagar, anotar "cero".

4.2 PAGO DE IMPUESTOS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS.

4.2.1 ANTECEDENTES DEL PAGO POR MEDIOS ELECTRÓNICOS.

Como una novedad para el ejercicio fiscal de 1998 es la obligación de presentar declaraciones por medios electrónicos, que si bien es cierto no es nuevo el mecanismo, si lo es en cuanto a los procedimientos y forma que se establece en la Resolución Miscelánea para el ejercicio fiscal de 1998, para dicho año existieron varias dudas sobre la aplicación de este nuevo sistema, sin embargo durante el

transcurso del año mediante modificaciones se fueron aclarando y haciendo más accesible el procedimiento. En la mencionada Resolución se estableció que a partir de julio de 1998 tienen la obligación de efectuar sus declaraciones en medios electrónicos las personas morales que se ubicaran en algunos de los supuestos que se indican y que son los mismos para 1999, los cuales entre otros son los siguientes:

- ✓ Las sociedades controladoras que consolidan para efectos fiscales.
- ✓ Las instituciones bancarias, de seguros y fianzas.
- ✓ Las que utilicen las formas fiscales 2 y 3 y que además en 1996 hayan declarado cantidades iguales o superiores a las siguientes:
 - a) ISR del ejercicio: 6 millones.
 - b) Retenciones de ISR: 7 millones.
 - c) Diferencia entre ISR y el IA a cargo: 2 millones, etc.

El gran impulso que se le ha dado al Internet a nivel mundial ha sido muy importante ya que se volvió un medio de comunicación mundial donde las dependencias de gobierno han publicado sus páginas en las que se puede consultar los servicios que cada una de ellas presta y en especial las páginas de la SHCP y la del Servicio de Administración Tributaria (SAT) han sido las más visitadas ya que en ellas se localiza la información necesaria, así como ayuda, para que el contribuyente realice sus procedimientos de pagos de impuestos. La novedad en 1998 es precisamente la obligación para ciertos contribuyentes de realizar sus P.P. en cualquiera de las dos opciones: vía banca electrónica o vía Internet. En el primer caso deberá acudir el representante legal a la institución de crédito y en el caso del Internet se deberá proceder en los términos que se señalan a continuación.

4.2.2. PROCEDIMIENTO DE PAGOS POR INTERNET.

En base al nuevo procedimiento de P.P. por medios electrónicos, se requiere de tres elementos:

1. Conexión a Internet.
2. Suscripción en la SHCP, para llevar a cabo la transmisión del pago.
3. Software de las declaraciones.

A continuación de forma breve se describirá el procedimiento que se lleva a cabo para el pago una vez que se cuenta con todos los elementos mencionados:

1. INSCRIPCIÓN.

- ✓ El elemento principal es contar con la conexión al Internet, ya que lo demás es relativamente sencillo. Primeramente se debe entrar a la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y de ahí

"bajar" el software necesario para suscribirse y para la presentación de declaraciones; la dirección electrónica del SAT es <http://www.sat.gob.mx>; en la que de entrada presenta como una opción en los diferentes menús el de "Declaraciones", en el que se puede encontrar el flujo de operaciones a seguir para obtener los mencionados programas.

- ✓ Una vez que hemos "bajado" los programas, se procede al llenado del programa de suscripción el cual está comprimido, por lo que se debe contar con un programa descompactador como el winzip que si no se cuenta con el se puede "bajar" en la página <http://www.winzip.com>; este programa solicita una contraseña que sea la clave de acceso de entrada al sistema la cual se compone con ocho dígitos alfanuméricos.

2. INSTALACIÓN.

Una vez que estamos inscritos se procede a la instalación del programa de "Declaraciones" previamente "bajado" de la página del SAT, el cual es relativamente sencillo de instalar, ya que sólo hay que indicar la ruta del directorio seleccionado y automáticamente se instala; para finalizar es conveniente que se reinicie el equipo para seguridad de los programas instalados.

3. EJECUCIÓN DEL PROGRAMA DE LOS P.P.

Al iniciar el programa de P.P., el sistema envía la pantalla de que éste ya está funcionando, pero tarda algunos minutos en salir de ella, después aparecerá una ventana de diálogo para seleccionar el directorio donde se encuentra el navegador de Internet, con el fin de agilizar el manejo de información en caso de ser necesario. Al iniciar finalmente el programa se pueden observar los cuatro menús del mismo que contienen los siguiente:

- DECLARACIONES:** En éste menú se encuentran las funciones para crear un contribuyente en la base de datos, es decir, darlo de alta en el programa con su respectiva certificado o llave privada que es la contraseña para acceder a sus declaraciones. Además contiene el acceso al catálogo de contribuyentes el cual incluye a todos los que se han cargado a la base de datos; así mismo el menú contiene la opción "Nuevo Tipo de Declaración" que es donde se puede empezar el llenado de las mismas.

Es en esta sección donde se realiza el llenado de las declaraciones donde primeramente se determina el formato correspondiente así como el tipo de declaración para que después se despliegue en la pantalla todas las páginas necesarias con los datos que suelen pedirse en los formatos normales. La última opción de este menú es la de "Abrir Declaración" que sirve para consultar información.

FORMA DE PRESENTACIÓN: En éste menú se presentan diferentes opciones para realizar el pago como la presentación en "Ventanilla Bancaria" o "Envío por Internet". En ambos casos se debe indicar una ruta donde se encuentra el archivo y la clave del usuario, el sistema al término de la operación envía un mensaje del resultado.

HERRAMIENTAS: Como en cualquier otro programa, se refieren a todos los accesorios que permiten el mejor uso del sistema.

AYUDA: Se refiere a información sobre el uso del programa.

4. ENVÍO DE LA DECLARACIÓN.

Para finalizar se debe abrir el explorador del Internet para realizar la transmisión del archivo al SAT, por medio de la página <http://sat.com.mx/>; en esta página se deberá seleccionar el campo "Enviar Declaraciones" y ahí seguir las instrucciones que se dan en el sitio Web.

4.3 SANCIONES Y DELITOS EN DECLARACIONES DE P.P.

SANCIONES.

El art. 82 del CFF establece que impondrá multa de \$ 6,453 a \$ 12,906 por no presentar declaraciones de P.P. en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera de plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados. Se impondrá multa de \$ 1,936 a \$ 6,453 por presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales (cantidades que se actualizan semestralmente).

DELITOS.

A partir del 1º de enero de 1997 se incorpora en el art. 108 del CFF como delito de defraudación fiscal cuando con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente los P.P., es de aclararse que el delito de defraudación fiscal es calificado cuando se origine por usar documentos falsos, omitir expedir reiteradamente comprobantes fiscales o asentar datos falsos en los registros contables.

4.4 REVISIÓN FISCAL DE LOS P.P.

Por la importancia que tienen en la actualidad el P.P. se ha iniciado por parte de la SHCP la revisión de los P.P., siguiendo el procedimiento de solicitar documentación para comprobar el cálculo y entero del último P.P. Existen puntos que la persona moral debe tener claros en la visita como lo son los siguientes:

- Ejercicio inicio de operaciones.
- Obtención y manejo de las pérdidas fiscales de los últimos cuatro ejercicios anteriores en el Título II.
- Ejercicio acorde con el año natural.
- Si es su segundo ejercicio fiscal.
- Si a la fecha del requerimiento se encuentra en liquidación de operaciones.
- Si cuenta con autorización para no efectuar P.P. en el presente ejercicio.
- Si a la fecha del requerimiento se encuentra en suspensión de actividades.
- Si se cuenta o se podría contar con la autorización para disminuir sus P.P.
- Si se esta disminuyendo la utilidad fiscal del periodo con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores del Título II pendientes de disminuir.

Con el fin de comprobar si su CU fue calculado correctamente, proporcione las siguientes cifras referidas al ejercicio que sirvió de base para calcularlo anexando a esta información copia de la declaración:

- ✓ Utilidad fiscal del ejercicio.
- ✓ Ingresos acumulables del ejercicio.
- ✓ Ganancia inflacionaria.
- ✓ Intereses devengados a favor.
- ✓ Actividad cambiaria devengada.

En la mayoría de los casos el requerimiento de la información es mayor, sin embargo con lo anterior se puede dar una idea que la autoridad requerirá de toda información que sirve de base para calcular el P.P., por lo que se debe tener especial cuidado en su cálculo, puesto que en realidad el P.P. se hace mensualmente mediante este sistema de P.P. y la declaración del ejercicio está resultando únicamente con fines estadísticos, por lo que el impuesto ya quedó cubierto periódicamente a través del P.P.

SOLICITUD DE INFORMACIÓN.SOBRE LOS P.P.

El art. 42 del CFF establece que a partir de del 1º de enero de 1998 que las autoridades fiscales (SAT) podrá solicitar información a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos o documentos adicionales que considere necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de P.P., siempre que se soliciten en un plazo no mayor de 30 días siguientes a la presentación de las declaraciones. Los contribuyentes deberán proporcionar la información solicitada dentro de los siguientes 15 días siguientes a la fecha que surta efecto la notificación de la solicitud. No se considera que las autoridades han iniciado sus facultades de comprobación cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos referidos.

4.5 ASPECTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.

☞ Ingresos Brutos o Ingresos Netos.

En la práctica ha surgido la duda de si se deben considerar los ingresos brutos si se deben descontar las devoluciones, descuentos o bonificaciones (ingresos netos). Al aplicar las disposiciones en forma estricta, consideramos que se deben tomar para efectos de los P.P. los ingresos brutos. Sin embargo, el efecto pudiera ser el mismo si se dan algunos supuestos como se muestra en el siguiente ejemplo:

Datos del último ejercicio de doce meses:

Ingresos Nominales	\$ 400,000
Menos:	
Devoluciones, descuentos o bonificaciones	<u>50,000</u>
INGRESOS NETOS	\$ 350,000

Ingresos nominales (enero 1999)	\$ 50,000
Menos:	
Devoluciones, descuentos o bonificaciones	<u>6,250</u>
INGRESOS NETOS	\$ 43,750

Cálculo del P.P. con ingresos brutos:

Coefficiente de utilidad \$ 50,000/\$ 400,000 = .1250

Por:

Ingresos de enero de 1999	<u>\$ 50,000</u>
UTILIDAD BASE PARA EL P.P.	\$ 6,250

Cálculo del P.P. con ingresos netos:

Coefficiente de utilidad \$ 50,000/\$ 350,000 = .1428

Por:

Ingresos de enero de 1999	\$ 43,750
UTILIDAD BASE PARA EL P.P.	\$ 6,247

Como se podrá observar, la utilidad fiscal base para el P.P. no se afecta considerablemente, partiendo de los ingresos bruto o de los ingresos netos, pero esto dependerá fundamentalmente, si se guarda la misma proporción de las devoluciones, descuentos o bonificaciones de un ejercicio con otro, ya que si, por ejemplo en el ejercicio anterior base para el CU, éste se determina sobre ingresos netos y en el ejercicio al que corresponden los P.P. no se tienen estas deducciones por lo que los ingresos brutos

serían igual que los ingresos netos, el P.P. sería mayor con ingresos netos que con el cálculo sobre ingresos totales. De acuerdo a lo analizado durante el presente trabajo, se puede deducir que para efectos de determinar los P.P. se debe considerar los ingresos acumulables totales sin las deducciones mencionadas, ya que éstas son partidas de deducciones que no se consideran sino hasta el ajuste semestral.

Pagos Extemporáneos.

Se establece en el art. 21 del CFF que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro de los plazos fijados en las disposiciones fiscales el monto de las mismas se actualizará en los términos establecidos en el art. 17-A. El último párrafo de éste artículo, aclara que el monto de las actualizaciones determinado en los P.P., no será deducible ni acreditable.

Compensación de Saldos a Favor.

- Por reformas al art. 23 del CFF, a partir del 1° de enero de 1996 se permite compensar saldos a favor del ejercicio de IVA, IA y otros impuestos federales, contra el ISR del ejercicio siempre que las empresas se encuentren dictaminadas y cumplan con los requisitos de las reglas de la Resolución Miscelánea.
- En los términos de la regla 4.9 de la Resolución Miscelánea para 1999 (DOF del 3 de marzo), se establece que cuando los contribuyentes del impuesto al activo puedan solicitar devolución del IA pagado de conformidad con el art. 9° de la LIA, podrán compensar su monto contra el ISR del ejercicio o si no alcanzaran a compensar contra los P.P. del ISR en el siguiente ejercicio. Dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración, deben presentar aviso de compensación.

CAPÍTULO 5. CASOS PRÁCTICOS.

5.1 CASOS PRÁCTICOS DE LOS P.P. DEL ISR.

En este apartado se expondrán casos prácticos de los P.P. del ISR así como el llenado de los formatos autorizados por la SHCP vigentes para el ejercicio del 2000, en los siguientes casos:

1. Cálculo del tercer pago provisional del ISR (marzo de 1999) de un ejercicio fiscal regular de una persona moral del régimen general y llenado de la forma fiscal para efectos de su presentación.
2. Determinación del ajuste semestral a los pagos provisionales del ISR de una personal moral del régimen general.

NOTA:

Los casos prácticos que a continuación se desarrollan son de casos verídicos, por lo que en algunos casos la información hace referencia a diferentes tasas como las del 34 y 30% obligatorias en 1998 y 1999 respectivamente, sin embargo el objetivo didáctico del caso práctico no se pierde, ya que el procedimiento es el mismo para el ejercicio del año 2000.

CASO 1.

PLANTEAMIENTO:

Se desea conocer el P.P. del ISR de la compañía "Plásticos Industriales" S.A. de C.V., Correspondiente al mes de marzo de 1999, con base en los datos de la declaración del Ejercicio de 1998, una vez presentada la declaración anual de ese año.

La empresa tributa en el régimen general de Ley, por lo que aplica para efectos de los P.P., el procedimiento establecido en el art. 12 de la LISR.

DATOS:

1. Datos del último ejercicio de doce meses (del 1º de enero al 31 de diciembre de 1998):

Ingresos acumulables propios de la actividad	\$	8,155,000
Ganancia inflacionaria		805,000
Interés acumulable		245,000
SUMA DE INGRESOS ACUMULABLES	\$	9,205,000
Menos:		
Deducciones autorizadas		6,585,000
UTILIDAD FISCAL	\$	2,620,000

Intereses devengados a favor (nominales)	\$	725,000
Utilidad por fluctuación cambiaria		515,000
P.P. Efectivamente enterados en enero y febrero 1999		195,000

2. Datos del periodo que se declara (del 1º de enero al 31 de marzo 1999):

Ingresos acumulables propios de la actividad	\$	3,150,000
Intereses devengados a favor (nominales)		330,000
Utilidad por fluctuación cambiaria		270,000
SUMA DE INGRESOS NOMINALES	\$	3,750,000

SOLUCIÓN:

1. Determinación de los ingresos nominales del ejercicio 1998:

Ingresos acumulables	\$	9,205,000
Más:		
Intereses devengados a favor (nominales)	\$	725,000
Utilidad por fluctuación cambiaria (nominal)		515,000
Menos:		
Ganancia inflacionaria		805,000
Interés acumulable		245,000
INGRESOS NOMINALES	\$	9,395,000

2. Cálculo del coeficiente de utilidad:

$$CU = \frac{\text{Utilidad fiscal}}{\text{Ingresos nominales}}$$

$$CU = \frac{2,620,000}{9,395,000}$$

$$CU = \underline{\underline{0.2788}}$$

3. Determinación del P.P. De marzo 1999:

resos nominales de enero a marzo de 1999	\$ 3,750,000
(X) Coeficiente de utilidad	<u>0.2788</u>
Utilidad fiscal estimada	\$ 1,045,500
Menos:	
Pérdidas fiscales de ejercicios ant.	<u>0</u>
Utilidad fiscal base para el P.P.	\$ 1,045,500
Tasa art. 10 ISR (2º párrafo)	<u>32%</u>
Monto del P.P. acumulado	334,560
Menos:	
P.P. Efectivamente enterados (enero y febrero de 1999 art. 7º-A LIA)	<u>195,000</u>
IMPORTE DEL P.P. MARZO 1999	<u><u>139,560</u></u>

CASO 2.

PLANTEAMIENTO:

La empresa "Mezclimex" S.A., que se constituyó el año de 1990 y viene operando con ejercicios fiscales regulares que comprenden el año de calendario, desea conocer el importe del ajuste Semestral a los P.P. del ISR. La compañía tributa bajo el régimen general de Ley, por lo que se sujeta, para efectos del ajuste, al procedimiento del art. 12-A de la LISR. El ajuste se calcula en el mes de julio de 1999 (séptimo mes del ejercicio).

DATOS:

1. Resultado fiscal por el período del 1° de enero al 30 de junio de 1999:

Ingresos acumulables propios de la actividad	\$ 9,850,000
Ganancia inflacionaria	715,000
Interés acumulable	450,000
Total ingresos acumulables	\$ 11,015,000
Menos:	
Deducciones autorizadas (incluye reservas Deducibles y pérdida inflacionaria)	\$ 9,620,000
UTILIDAD FISCAL	<u>\$ 1,395,000</u>
P.P. Efectivamente enterados art. 7°-A de la LIA (enero a junio de 1999)	<u>\$ 435,000</u>

SOLUCIÓN:

1. Determinación del ajuste:

Utilidad fiscal	\$ 1,395,000
Menos:	
Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios Anteriores pendientes de amortizar	0
Utilidad base para el ajuste	\$ 1,395,000
Tasa art. 10 ISR (2° párrafo)	32%
Monto del ajuste	\$ 446,400
Menos:	
P.P. Efectivamente enterados (ene-jun 1999) (art. 7°-A LIA)	435,000
DIFERENCIA A CARGO EN EL AJUSTE	<u>\$ 11,400</u>

5.2 CASOS PRÁCTICOS DE LOS P.P. DEL IA.

En base a lo expuesto en el capítulo 3, se presenta el siguiente caso del cálculo de la determinación de los P.P. mensuales del IA del ejercicio 1999 de una persona moral que tributa en el régimen general de Ley, así como el resultado anual del ejercicio del IA e ISR para el cálculo del acreditamiento entre ambos impuestos.

PLANTEAMIENTO:

La Empresa "Industrial Mexicana" S.A. de C.V. tienen su ejercicio fiscal de enero a diciembre de cada año, se constituyó en el año de 1988 y tributa conforme al título II de la LISR, por lo que le es aplicable lo establecido en los arts. 12 y 12-A de la LISR y el art. 7 de la LIA para efectos de realizar sus P.P. con las disposiciones vigentes para 1999.

Se desea conocer el importe de los P.P. del ISR y el IA del ejercicio fiscal de 1999, así como el saldo a cargo o a favor al final del ejercicio, en base a los siguientes datos:

DATOS:

1. IA de ejercicios anteriores:

1997	\$ 162,122
1998	205,043

2. La declaración del ejercicio de 1998 fue presentada el 28 de febrero de 1999, reflejándose una pérdida fiscal de \$ 169,826, misma que actualizada de julio a diciembre de 1998 asciende a \$ 185,450. Esta pérdida se amortizará a partir del P.P. de febrero y hasta el de mayo. De acuerdo con el art. 55 de la LISR, la pérdida ya actualizada hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en la que aplicará; es decir, desde diciembre de 1998 y hasta junio de 1999. Por lo tanto una vez que se conoce el INPC de junio de 1999 (publicado a más tardar el 10 de julio de 1999), se actualiza por el período mencionado y a partir del P.P. del mes de junio de 1999 se amortizará en una cantidad de \$ 205,645, determinada como sigue:

Pérdida de 1997	\$ 169,826
Por:	
FA (1)	1,0920
Pérdida actualizada a diciembre de 1998	\$ 185,450
Por:	
FA (2)	1,1089
PÉRDIDA ACTUALIZADA JUNIO DE 1998	\$ 205,645

(1) El factor de actualización se obtuvo de dividir el INPC de diciembre 1998 (275.0380), entre el citado índice correspondiente al mes de julio de 1998 (253.5000).

(2) El factor de actualización se obtuvo de dividir el INPC de junio de 1999 (300.9330), entre el citado índice correspondiente al mes de diciembre de 1998 (275.0380).

3 Los P.P. del ISR de cada uno de los meses del ejercicio de 1999 se determinaron
Conforme a lo siguiente

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Ingresos nominales	1,008,000	2,022,000	2,856,000	4,044,000	5,634,000	6,936,000	8,328,000	9,804,000	11,358,000	12,966,000	14,934,000	17,550,00
Por:												
CU	0.0636	0.0636	0.0636	0.0636	0.0636	0.0636	0.0636	0.0636	0.0636	0.0636	0.0636	0.0636
Utilidad Fiscal Estimada	64,109	128,599	181,642	257,198	358,322	441,130	529,661	623,534	722,369	824,638	949,802	1,116,18
Menos:												
Pérdida Fiscal de Ejercicios Anteriores	-	185,450	185,450	185,450	185,450	205,645	205,645	205,645	205,645	205,645	205,645	205,64
Resultado Fiscal	64,109	-	-	71,748	172,872	235,485	324,016	417,889	516,724	618,993	744,157	910,53
Por:												
Tasa del ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%	32%	32%	32%	32%	32%	32%
P.P. del mes	20,515	-	-	22,959	55,319	75,355	103,685	133,725	165,352	198,078	238,130	291,37
enos:												
P.P. del mismo ejercicio												
Efectuados con Anterioridad		20,515	20,515	20,515	22,959	55,319	75,355	103,685	133,725	165,352	198,078	238,13
Retenciones por intereses	450	460	490	510	612	410	380	575	832	710	650	670
CANTIDAD A PAGAR	20,065	0	0	1,137	33,770	20,878	29,721	31,342	32,772	34,061	41,906	55,89

Retenciones	6,749
Más:	
Pago en Declaración	301,550
SUMA	\$ 308,299

NOTA: El CU que se utilizó corresponde al ejercicio fiscal de 1996, en virtud de que en el ejercicio de 1997 existió una pérdida fiscal. Esta pérdida fiscal se está amortizando hasta el mes de febrero una vez que se presentó la declaración del ejercicio el 28 de febrero de 1998.

4. El ajuste a los P.P. así como el ISR del ejercicio de 1999, ascendió a:

Ingresos Acumulables	\$ 6,795,500
Menos:	
Deducciones Autorizadas	<u>6,310,500</u>
Utilidad Fiscal	\$ 485,000
Menos:	
Pérdida Fiscal de ejercicios anteriores pendiente de amortizar	<u>205,645</u>
Resultado Fiscal	\$ 279,355
Por:	
Tasa del ISR	32%
Monto del Ajuste	<u>\$ 89,394</u>
Menos P.P. correspondientes al Período del ajuste	<u>75,850</u>
CANTIDAD A PAGAR	<u>\$ 13,544</u>

Impuesto del ejercicio y saldo a cargo o a favor en 1999:

Ingresos Acumulables	\$18,010,000
Menos:	
Deducciones Autorizadas	<u>16,839,014</u>
Utilidad Fiscal	\$ 1,170,986
Menos:	
Pérdida Fiscal de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	<u>205,645</u>
Resultado Fiscal	\$ 965,341
Por:	
Tasa del ISR	32%
ISR del ejercicio	<u>\$ 308,909</u>
Menos:	
P.P.	301,550
Ajuste	13,544
Retenciones	<u>6,749</u>
SALDO A FAVOR	<u>\$ 12,934</u>

5. Los promedios de los activos y deudas de 1999 para efectos del IA, fueron:

Promedio de activos financieros	\$ 5,000,000
Promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos	7,000,000
Promedio de terrenos	2,000,000
Promedio de inventarios	2,400,000
Promedio de deudas	1,600,000

SOLUCIÓN:

1. Impuesto al Activo actualizado de 1997:

$$FA = \frac{\text{INPC diciembre 1997}}{\text{INPC diciembre 1996}}$$

$$FA = \frac{231.8860}{200.3880} = 1.1571$$

Impuesto al Activo de 1996	\$ 162,122
Por:	
FA	1.1571
Impuesto al Activo de 1996 actualizado	<u>187,591</u>

Mientras no se presente la declaración del ejercicio inmediato anterior a aquél al que correspondan los P.P., estos se efectuarán en una cantidad igual a la que se hubiera determinado para los P.P. del ejercicio inmediato anterior; en este caso, dicha cantidad es de \$15,633 (\$ 187,591/12) que será el monto del P.P. del mes de enero de 1999.

2. Impuesto al Activo actualizado de 1998:

$$FA = \frac{\text{INPC diciembre 1998}}{\text{INPC diciembre 1997}}$$

$$FA = \frac{275.0380}{231.8860} = 1.1860$$

Impuesto al Activo 1997	\$ 205,043
Por:	
FA	1.1860
Impuesto al Activo 1997 actualizado	<u>\$ 243,181</u>

El cociente de \$ 20,265 (\$ 243,181/12) a partir del P.P. de febrero de 1999 se multiplicará por el número de meses desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago. El P.P. de febrero de 1999 se tiene que presentar a más tardar el día 17 de marzo de 1999, fecha en que en este caso ya se tiene presentada la declaración del ejercicio fiscal de 1997.

3. Determinación de los P.P. del IA de 1999:

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
IA actualizado del Ejercicio ant.	187,591	243,181	243,181	243,181	243,181	243,181	243,181	243,181	243,181	243,181	243,181	243,181
Entre:												
No. de meses del Ejercicio	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
Cociente	15,633	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265
Por:												
No. de meses del P.P.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
P.P. del mes	15,633	40,530	60,795	81,060	101,325	121,591	141,856	162,121	182,386	202,651	222,916	243,181
Menos:												
P.P. anteriores	-	15,633	40,530	60,795	81,060	101,325	121,591	141,856	162,121	182,386	202,651	222,916
Diferencia a cargo	15,633	24,898	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265
Menos:												
ISR acreditado en el mes	15,633	1,727	490	1,647	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265	20,265
CANTIDAD A PAGAR	-	23,171	19,775	18,618	0	0	0	0	0	0	0	0
SUMA	\$ 61,564											

NOTA: En la forma oficial en la que se presenta el P.P., se debe de asentar a manera informativa el monto del ISR acreditado en el periodo del P.P.

MES	ISR	ISR	ISR	ISR	ISR	ISR
	Retenido	Pagado en declaración	Efectiva-Mente pagado	Acreditado en el mes	Por acre-Ditar	Por acreditar acumulado
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
ENERO	450	20,065	20,515	15,633	4,882	4,882
FEBRERO	460		460	1,727		
MARZO	490		490	490		
ABRIL	510	1,137	1,647	1,647		
MAYO	612	33,770	34,382	20,265	14,117	18,999
JUNIO	410	20,878	21,288	20,265	1,023	20,022
JULIO	380	43,265	43,645	20,265	23,380	43,402
AGOSTO	575	31,342	31,917	20,265	11,652	55,054
SEPTIEMBRE	832	32,772	33,604	20,265	13,339	68,393
OCTUBRE	710	34,061	34,771	20,265	14,506	82,899
NOVIEMBRE	650	41,906	42,556	20,265	22,291	105,190
DICIEMBRE	670	55,898	56,568	20,265	36,303	141,493

El ISR pagado en declaración de \$ 44,637 correspondiente al mes de julio está integrado por \$ 29,721 del P.P. y por \$ 13,544 del ajuste.

4. IA del ejercicio y saldo a cargo o a favor de 1999:

Promedio de los activos financieros	\$ 5,000,000
Más:	
Promedio de los activos fijos, gastos y cargos diferidos	7,000,000
Más:	
Promedio de terrenos	2,000,000
Más:	
Promedio de inventarios	<u>2,400,000</u>
Valor del activo en el ejercicio	16,400,000
Menos:	
Promedio de deudas	<u>1,600,000</u>
Base gravable	14,800,000
Por:	
Tasa del IA	1.8%
IA del ejercicio	<u>266,400</u>
Menos:	
ISR del ejercicio	<u>308,909</u>
Cantidad por la que se está obligado a pagar	0
Menos:	
P.P. de IA	<u>61,564</u>
SALDO A FAVOR	<u>\$ (61,564)</u>

COMENTARIOS:

De acuerdo con el art. 9° de la LIA; contra el IA del ejercicio se podrá acreditar una cantidad Equivalente al ISR que le haya correspondido al contribuyente en el ejercicio. En este ejemplo la cantidad por la que se está obligado a pagar en el IA es cero; sin embargo, se efectuaron P.P. a cuenta del impuesto del ejercicio por \$ 61,564, que se convierten en un saldo a favor. Con dicho saldo a favor se puede proceder para su recuperación con cualquiera de las opciones Expuestas en la página 121 de este capítulo.

En este caso práctico es donde se puede observar la mecánica del acreditamiento entre el ISR y el IA durante el ejercicio y al final del mismo.

CONCLUSIONES.

Como resultado de este estudio podemos decir que los P.P. son un elemento importante tanto para las personas morales como para el gobierno federal y aunque existen fundamentos sólidos para decir son anticonstitucionales, también son necesarios para solventar el gasto público, ya que se requieren de fuentes de ingresos oportunas que no se podrían dar si se pagara de forma anual los impuestos. La razón de la existencia es justificada si se toma en consideración que el ISR y el IA son de los impuestos más significativos para el gobierno en cuanto a ingresos y que viviendo en una economía inflacionaria como la nuestra, los ingresos deben ser oportunos para no perder el poder adquisitivo de la moneda. Sin embargo lo anticonstitucional en todo caso sería la falta de procedimientos claros y accesibles para disfrutar de la disminución en los P.P., ya que el procedimiento establecido en Ley resulta engorroso para el objetivo que se persigue; así mismo podría ser anticonstitucional pagar de forma mensual cuando muchos de los ingresos que obtienen los contribuyentes (principalmente de sus ventas) son a crédito y se paga sobre una base que considera ingresos brutos muchos de los cuales a la fecha del pago todavía no se obtienen efectivamente, en este sentido los contribuyentes que pagan de forma trimestral no se ven afectados, pero son los menos.

Otro punto que se manifiesta en este estudio es la carga administrativa que implica el cumplir con una obligación de tipo fiscal y esto no es sólo una cuestión privativa de los P.P., sino que para todos los temas que tienen que ver con las leyes impositivas mexicanas, el cumplir de forma correcta y oportuna resulta todo un gasto administrativo para los contribuyentes y principalmente en el caso de las personas morales se han visto en la necesidad de crear departamentos especializados y contratar personal que realice en forma particular las funciones del pago de impuestos. En el caso de los P.P. se observa esta situación cuando se obliga a realizar cálculos de forma mensual, a calcular

un ajuste semestral y todo lo que implica el trabajo de determinar un resultado fiscal, la solicitud de disminución en los pagos, los cálculos que se establecen en la LIA para los diferentes tipos acreditamientos a que se pueden optar, el cambio en forma fiscales para la presentación y en último de los casos, el pago por Internet, etc. Todas estas disposiciones hacen que los contribuyentes no cumplan correctamente con la obligación ya sea por ignorancia o por elusión; lo complicado de las leyes es una situación que probablemente tardará varios años en pasar para que las leyes fiscales en México cumplan con uno de los principios fundamentales de los impuestos, el de sencillez en el pago de contribuciones.

Si el objetivo central de este trabajo era el realizar un análisis que sirviera a la correcta aplicación y que fuera un medio didáctico para el que utilizara, considero que en las páginas precedentes se cumple con los objetivos expuestos ya que como resultado de la investigación tenemos un texto que abarca los puntos fundamentales. En temas fiscales nada se puede dar por definitivo, y en el caso de los P.P. hemos visto diversas modificaciones a través de los años, debido principalmente, a la realidad económica que vive el país y los objetivos que busca el fisco, por lo que lo expuesto en este trabajo se verá modificado seguramente en los próximos años por las diferentes misceláneas, resoluciones, decretos etc., que se publican. A la fecha de este trabajo, todavía quedan varios puntos que aclarar de las Reformas fiscales del 2000 por parte de las autoridades fiscales. Esto nos lleva a establecer que en cada caso en particular se debe acudir a lo establecido en la Ley, a las resoluciones relativas y al criterio que en cada caso aplique de acuerdo al contribuyente de que se trate, por lo que este trabajo servirá como una guía sobre los procedimientos básicos y lineamientos a seguir sin que se consideren definitivos.

BIBLIOGRAFÍA.

1.- Domínguez Orozco, Jaime.

"Pagos provisionales de I.S.R. y el I.A. con casos prácticos."

México, Ed. ISEF, Décima Primera Edición; 1999.

2.- Pérez Chávez, Fernando.

"Taller de Prácticas Fiscales."

México, Tax Editores Unidos, Novena Edición; 1999.

3.- Barrón Morales, Alejandro.

"Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo."

México, Ed. ISEF, Octava Edición; 1999.

4.- Molina Aznar, Víctor.

"Detalles fiscales que usted debe saber."

México, Ed. ISEF, Segunda Edición; 1999.

5.- "Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento."

México, Ed. ISEF, 2000.

6.- "Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento."

México, Ed. ISEF, 2000.

7.- "Código Fiscal de la Federación y su Reglamento."

México, Ed. ISEF, 2000.

8.- "Ley General de Sociedades Mercantiles."

México, Ed. Porrúa, 2000.

9.- Revista: " I D C" (Información Dinámica de Consulta).

Servicio quincenal de consulta empresarial.

México 2000.

10.- Revista: "Prontuario de Actualización Fiscal."

La práctica y el análisis.

México, SICCO. Quincenal, 2000.

11.- Revista: "Práctica fiscal" (laboral y legal Empresarial).

Tax Editores unidos.

México, Quincenal, 2000.

12.- "Tesis en 30 Días."

Dra. Guillermina Baena (et.al).

México, Editores Mexicanos Unidos, Onceava Edición, 1998.