



V. I. e. // lej

UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN



**"ANALISIS DE LA EVOLUCION DE LOS PAGOS PROVISIONALES  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES  
MERCANTILES O MORALES Y SU IMPACTO EN EL ENTORNO  
ECONOMICO, JURIDICO, FISCAL, FINANCIERO Y CONTABLE  
EN MEXICO**

**DURANTE EL PERIODO DE 1975 A 1990"**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A N :  
CASTAÑEDA FLORES HECTOR  
FRANCO RUL CESAR

LUNA MARTINEZ JORGE ROGELIO  
OCMAN CONG ERNESTO

ASESOR: LIC. JOSE FRANCISCO ASTORGA Y CARREON



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

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

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

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

ANALISIS DE LA EVOLUCIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES O MORALES Y SU IMPACTO EN EL ENTORNO ECONOMICO,  
JURIDICO, FISCAL, FINANCIERO Y CONTABLE EN MEXICO,  
DURANTE EL PERIODO DE 1975 A 1990 .

---

I N D I C E

PAGINAS

	Introducción.	
CAPITULO I	Antecedentes.	
1.0)	Análisis de la economía mexicana que respalda los cambios durante el periodo de 1975 a 1990 .	1
1.1)	La inflación... Efecto económico y su repercusión en áreas relacionadas a la contaduría.	46
1.1.1)	Qué es la inflación.	46
1.1.2)	Causas de la inflación.	51
1.1.3)	La inflación en el entorno económico.	55
1.1.4)	La inflación en las finanzas de empresas mexicanas.	63
1.1.5)	La inflación y su tratamiento contable.	81
1.1.6)	La inflación en los impuestos.	89
1.2)	Análisis de los dictámenes de las iniciativas de ley de ingresos.	100
1.2.1)	¿ Qué es una iniciativa de ley, un dictamen y una exposición de motivos ? .	100
1.2.2)	Fundamento que dá origen a la iniciativa de ley de ingresos y sus principales características.	103
1.2.3)	Las iniciativas de ley en el aspecto tributario.	105

...

1.2.4)	<i>Análisis de los dictámenes de ley en 1975 a 1986</i>	107
	1975 . . . . .	107
	1976 . . . . .	112
	1977 . . . . .	115
	1978 . . . . .	120
	1979 . . . . .	126
	1980 . . . . .	132
	1981 . . . . .	145
	1982 . . . . .	153
	1983 . . . . .	158
	1984 . . . . .	164
	1985 . . . . .	167
	1986 . . . . .	171
1.2.5)	<i>Análisis de los dictámenes de ley durante el <u>pe</u> riodo de transición de 1987 - 1989 .</i>	174
	1987 . . . . .	174
	1988 . . . . .	184
	1989 . . . . .	193
1.2.6)	<i>Análisi de la iniciativa de ley de 1990 .</i>	203
1.3)	<i>El sistema impositivo.</i>	229
1.4)	<i>Pagos Provisionales.</i>	247
CAPITULO II	<i><u>Análisis de la evolución de los Pagos Provisiona</u> <u>les del Impuesto sobre la Renta.</u></i>	
	<i>Casos prácticos.</i>	276
2.0)	<i>Forma del cálculo de los pagos provisionales de 1975 - 1980 y periodo de presentación.</i>	276
2.1)	<i>Forma del cálculo de los pagos provisionales de 1981 - 1986 y periodo de presentación.</i>	296
2.2)	<i>Forma del cálculo de los pagos provisionales de 1987 - 1990 y periodo de presentación</i>	334

2.3)	Efectos financieros de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta en las sociedades <u>mercantiles y/o morales.</u>	467
2.4)	Efectos administrativos de los pagos <u>provisionales</u> del impuesto sobre la renta.	505
2.5)	Los efectos jurídicos de los impuestos.	526

## CAPITULO III

*Reacciones de los Coparticipes en las innovaciones Fiscales.*

3.0)	la cruzada fiscal, elemento gubernamental contra la evasión fiscal.	538
3.1)	Fraude fiscal y evasión fiscal.	600
3.2)	Marco jurídico de la planeación fiscal.	604
3.3)	De los recursos administrativos.	629
3.4)	El Tribunal Fiscal de la Federación.	690
	Anexo. [ Actualización del tema, hasta el año de 1992 ].	717

*Conclusiones Generales.*

*Bibliografía.*

## I N T R O D U C C I O N

De acuerdo con nuestro sistema tributario, son fundamentalmente, dos Contribuciones con las que se logra la mayor recaudación por parte del fisco y que son el IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Siendo el tema que hoy abordamos el primero.

En términos generales, este impuesto se debe de pagar por ejercicios fiscales que pueden ser regulares (12 meses) ó irregulares (menos de 12 meses) otorgándose un plazo de tres meses posteriores a la terminación del Ejercicio para presentar la declaración anual donde se determina la contribución a pagar.

Sin embargo, por razones de orden financiero, para que el fisco federal pueda atender las necesidades del gasto público se ha establecido un sistema en las leyes fiscales mediante el cual los contribuyentes efectúan anticipos a cuenta de su impuesto anual.

La eterna lucha empresarial por reducir los impuestos y la consiguiente reacción gubernamental por impedirlo se desarrolla durante todo el año. En ese lapso los contribuyentes hacen lo posible por cumplir dentro de la ley, obteniendo la mayor ventaja de la legislación, ocasionando que al final del calendario las autoridades fiscales intenten cerrar unos caminos, pero se abren otros convirtiéndose esto en una maraña de disposiciones ininteligibles para la mayoría de los contribuyentes.

Ocasionando ésto, que sea imposible el control total sobre la pobla

ción contribuyente, y que nascan contribuyentes al margen de la ley (omisos) perdiéndose la obtención de uno de los fines del tributo : La redistribución de la riqueza.

Con base en lo antes mencionado, el presente trabajo se avoca a investigar los constantes cambios ha que han estado sujetos los pagos provisionales de la ley del impuesto sobre la renta durante los últimos quince años, el porqué del objetivo de esto, ha sustentado en captar mayores impuestos año con año, y que sin duda alguna se marca con mayor intensidad en los pagos provisionales del mismo precepto y particularmente en las Sociedades Mercantiles, hoy Personas Morales.

Sabemos que es debido a que no ha existido continuidad en nuestras administraciones, ni en sus políticas, así como también en la implantación de modelos económicos que no han sido acordes a la situación económica del país.

Es por ello que en la presente investigación se determinarán y valorarán, las causas que dieron origen a situaciones como la inflación, el endeudamiento externo, fuga de capitales, devaluación de la moneda, deterioro del sistema productivo, creación de nuevos gravámenes, captación de mayor número de contribuyentes, la creación de impuestos progresivos como es el caso del I.V.A.

Para comprender lo anterior, se analizarán los dictámenes de las iniciativas de Ley de Ingresos de la Federación del período de 1975 a 1980 . .

Los cuáles por su importancia, contemplarán las discusiones y/o debates, de los que intervienen en la aprobación de dichas iniciativas.

Se contempla también correlacionar el presente trabajo con los ámbitos financieros, jurídico y contable los efectos que han tenido estas determinaciones sobre las entidades económicas, y como éstas han adquirido diferentes posturas en su procedimiento para realizar el cálculo de dichos pagos provisionales, adoptando estrategias fiscales que han concluido en la elusión y la evasión fiscal, provocando así, como ya se mencionó, la reacción lógica del Ejecutivo Federal tomando medidas en contra de éstas.

Creandose así las Administraciones Fiscales Regionales, con el fin de mantener un mayor control sobre los contribuyentes y a su vez de proporcionar adecuada y eficientemente, la orientación y el apoyo necesario a los contribuyentes.

Todo lo enmarcado, es a consecuencia de la falta de conciencia fiscal de la población, ocasionada por la mala educación en ese aspecto, y por parte del Estado en evitar dicha consecuencia, implementando año con año, preceptos y disposiciones cada vez más difíciles de entender, siendo esto la principal causa de la situación económica con la que nos encontramos hoy en día.

Ante eso, el presente trabajo fundado en la conciencia, se encausa a promover la difusión del conocimiento fiscal de alto nivel en sus respectivos ámbitos, y, sobre todo en apoyar y consolidar los conocimientos de las generaciones venideras que se interesen en la materia tributaria, lo que sabemos en poco tiempo redundará en beneficio del País.



## CAPITULO I

## ANTECEDENTES

### 1.0] *Análisis de la economía mexicana que respalda los cambios en materia Tributaria durante el periodo 1975 a 1990 .*

La Economía y la Política, son dos conceptos que no difieren en aspectos tributarios; son elementos importantes que influyen de sobremanera en cualquier aspecto ó actividad de índole nacional. Es por ello que se necesita conocer la forma en que actúan sobre el plano económico y político, aunque el comportamiento de los sistemas es cíclico es necesario hacer un breve recorrido en nuestra economía, resaltando lo más importante, realizar conciencia y llegar a conocer aunque de manera no muy profunda nuestra raíz económica.

Realizando un sondeo de la misma, se sitúa el inicio de la etapa considerada como de crisis. El año de 1975, último año de gobierno del Lic. Luis Echeverría Alvarez.

**AÑO 1975.-** La situación presentada era de crisis; existía la necesidad de atender las demandas sociales que estaban estancadas, y no había un crecimiento y desarrollo representativo; lo que colocaba al gobierno en una situación difícil; pues cualquier intento de mejorar la infraestructura exis

tente aumentaría el gasto público; e inevitablemente un desequilibrio en el mo  
delo económico hasta ese entonces mantenido. Lo que representaba para el go  
bierno no tener ningún elemento que le propiciara realizar actividades inver  
soras; es decir, no tenía y no podía invertir porque no tenía recursos, pero  
si una tendencia más propensa a gastar. Lo que obviamente lo coloca a operar  
con números rojos; si no los tiene, el gobierno posee la facultad Constitu  
cional para allegarse de esos recursos y la vía probable era el cambio a la  
estructura impositiva.

Es importante señalar, que en el año de 1975 con el descubrimiento  
de los yacimientos petroleros en Chiapas y Tabasco, en 1972 y 1973, se reco  
braba la calma al pensar que esto solucionaría la crisis presentada años  
atrás ( 1966 ), cuando el estancamiento de la extracción petrolera, llegó al  
grado de tener que importar el mineral en 1972 .

Precisamente en éste último año, el futuro Presidente de México, el  
Lic. José López Portillo, realizando funciones en la SHCP, conoció muy de cer  
ca el desenvolvimiento petrolero y fué ahí donde su poder como mandatario se  
ejercería, y su campaña electoral se fundamentara. Por el hecho de creer  
que la posible salvación a la crisis estaría en el combustible; afirmamos  
que lo fué; pero parcialmente, porque debió haber realizado un apoyo a to  
dos los sectores productivos y sanear los errores cometidos durante el sexenio  
de su antecesor, Lic. Luis Echeverría Álvarez.

Pues se afirmó que la política interna realizada por el Lic. Eche  
verría, para con los sectores productivos fué deshonesto y previsible.

Lo anterior, hizo que los empresarios no apoyarán ningún proyecto del gobierno, en otro orden para 1975, consideramos como único cambio significativo la presurosa política de protección industrial; en aspectos fiscales, la reforma en partes medulares que consistía en la eliminación del 43% de las fracciones arancelarias existentes desde 1970, en las modificaciones de las tarifas que permanecieron, la sustitución de impuestos considerados ad Valorem y el surgimiento de la ley de Industrias Nuevas y necesarias, con lo cual se terminó una política de estímulos fiscales a la industria y cuyo único beneficiario fué el sector industrial.

1976.- El 1º. de diciembre de 1976, toma posesión a la Magistratura Presidencial el Lic. José López Portillo y el comienzo de su gobierno ya en marcha, propone la Alianza para la producción, es utilizado como primer recurso para iniciar los cambios económicos que el Lic. Luis Echeverría le heredó durante el sexenio y principalmente en 1974 y 1975. Los problemas trataron de ser solucionados por separados en esos años; los industriales formando un consejo Coordinador Empresarial (CCE) y el gobierno proponiendo la alianza.

El consejo coordinador empresarial fué constituido por el Señor Francisco Calderon en colaboración con Edmundo Mena y del cual resultó la llamada Carta Industrial Mexicana de la CONCANIN; y posteriormente la COPARMEX realiza un ideario que supuestamente era económico y no político, sus objetivos no eran sino los caminos que el sector empresarial indicaba se debían llevar a cabo; lo hacían con el aparente objeto de ayudar al gobierno recién instaurado, pero de acuerdo a los resultados obtenidos era el comienzo de una antipolítica económica, como se verá en el año de 1982.

La alianza como mencionamos anteriormente, fué el primer recurso que el gobierno inició y era eminentemente político, bajo el supuesto de que con el paso del tiempo se convertiría en uno de los principales motivadores al cambio de mentalidad a nivel nacional. Y explicaba que su objetivo era obtener excedentes para seguir creciendo, con el fin de resolver el cúmulo de problemas no atendidos durante años; salud, educación, alimentación; pero con la esperanza de definir las prioridades e incentivos a los empresarios que era similar a conciliar objetivos de desarrollo a nivel nacional y justicia social.

El crecimiento tenía como finalidad, crear más empleos, pagar salarios justos, hacer equitativa las políticas fiscales, definir una sana politica de precios, "administrar" atinadamente las empresas públicas e impulsar la reforma agraria, realizando una síntesis de su propuesta al iniciar su gobierno :

1.- Reforzar el carácter mixto de la economía, reconociendo la función social de la propiedad.

Esto fué contrario en realidad, como ejemplo la Nacionalización ó mejor dicho Estatización Bancaria en 1982 .

2.- Jerarquizar la inversión y el Gasto Público, orientar las inversiones a sectores vitales de la economía, mediante acuerdos específicos con la iniciativa privada.

Lógicamente hablaba de la producción petrolera y sobre todo de la participación del sector industrial para agilizar y activar esta, pues el sec

tor privado es el principal dotador de bienes de capital, sino internamente, si lo busca en el exterior; precisamente es el indicio de adoptar en 1979 el crecimiento acelerado, que era invertir mediante un excesivo gasto público; eso era jerarquizar el gasto público.

3.- Financiamiento para estimular la formación de capital y prescindir del endeudamiento externo, así como ayuda a las empresas con deudas en dólares.

Lógicamente para producir se tiene que gastar, sino se tiene recursos propios, los encuentra precisamente en el extranjero; que tienen la necesidad de emplearlos en actividades productivas y no tenerlos estancados en sus países. Lo que llamamos la Deuda Externa.

4.- Estimular el ahorro mediante la reestructuración de las tasas de intereses.

El ahorro ó por lo menos fomentarlo, es una medida de retirar el circulante excedente del mercado de oferta y demanda, lo que se considera una medida antiinflacionaria; ahora en 1982, las tasas de interés subieron hasta considerarse atractivas por la situación de fuga de Divisas.

5.- Estimular las exportaciones, registrar la no importación por parte del sector Público y hacer flexibles el uso de aranceles para las importaciones privadas.

Este punto, se ve rodeado de una aureola de ayuda gubernamental en lo que respecta a quitar cláusulas arancelarias.

6.- Ponderar las tasas impositivas, de tal manera que se reduzcan las contribuciones de los sectores de bajos ingresos.

7.- Para controlar la inflación, manifestar un acuerdo entre utilidades y salarios que equilibre la reinversión de las primeras y la adecuación de los segundos con el costo de la vida.

Todos éstos puntos, no estaban desligados.

Para 1976, el Presidente afirmó que la economía atravesaba la peor de las crisis de su historia, con lo que solicitó tiempo para subsanar ésta anomalía, de ahí que la alianza se consideró una propuesta para resolver una crisis económica y cuyo objetivo es controlarla, de la cuál se desprende lo siguiente :

a) Un aspecto es la apreciación gubernamental acerca del problema, es únicamente económica y no hace alusión al conflicto político que había entre los sectores público y privado.

b) Por otro lado, que la evaluación realmente es contradictoria, pues el modelo planteado como desarrollo estabilizador es unas veces saturado y otras agotado, lo que en las encuestas se mencionaba que con el nuevo gobierno; si estaba agotado, se cambiaría y si era saturado no necesitaba modificaciones sustanciales.

Las proposiciones anteriores, aunado a la petición de alianza y los puntos expuestos por la iniciativa privada, hicieron lo que para nosotros en un primer término el establecimiento de alcanzar las bases del crecimiento, más tarde la manera de financiar el creciente desequilibrio comer

cial y la fuga de divisas.

No solo las ganancias y en general los recursos salían al extranjero, una parte permanecía en la banca pero en dólares.

Como se sabe, las fugas de capital aparecieron con fuerza al finalizar el gobierno del Lic. Echeverría. Las autoridades consideraron atractivo realizar la apertura de cuentas de moneda extranjera (dólares), con una tasa de interés realmente atractivos, como medio para contrarrestar la sangría. Aún así, las fugas de divisas no cesaron y el recurso hizo que el sistema bancario se dolarizara, como lo probó el incremento de la relación de los depósitos en moneda extranjera con respecto al nacional, los cuáles para ser atractivos; sus tasas deberían de ser mayores o iguales a los rendimientos en dólares y cubrir las expectativas devaluatorias. Esto sería un efecto del coeficiente de dolarización que obligaría al gobierno a realizar lo anterior. Los efectos de ésta medida convergieron con los estrangulamientos estructurales de la producción, pues éste aumento como se sabe, repercute en las tasas de interés activas; es decir, las que acompañan al crédito, así al encarecerse el financiamiento se limitó a un número de empresas, que pueden conseguir estos créditos, con lo cual se produce un estancamiento por la falta del mismo, porque se incrementan los costos financieros.

Frente a las constantes salidas de capital, lo adecuado hubiera sido aplicar el control de cambios, pero hacerlo significaba violar un principio de la historia que además formaba parte del acuerdo con la iniciativa privada.

En éste caso, al igual que con las finanzas públicas, las limitaciones, son el resultado de no querer modificar las pautas económicas y tradicionales más aún, que en ese sentido habían motivado la reacción de la iniciativa privada durante los años del Lic. Echeverría y sobre todo la experiencia se formula "La alianza de la producción".

Finalmente para 1976 se creó un ambiente de confianza, pues se advertía que no había peligro de quiebre económico.

Ejemplo de lo anterior, puede constatarse cuando la iniciativa privada en lo que fué una sintomatología declarada pues se anuncia una recuperación de 2.3 centavos por peso.

Resumiendo :

Aunque el poder adquisitivo disminuyó, los sectores se mantuvieron tranquilos; así el sector obrero se mantuvo respetando los topes salariales a cambio, el empleo denotó un aumento.

Los recursos del petróleo se canalizaron a fortalecer la estructura productiva y atender los problemas sociales; el sector industrial absorbió el 39% de toda la inversión y en 1977 aumentó al 49%.

El petróleo obtiene el 59% de toda la inversión, la cuál no fué recuperada en su totalidad resultando de lo que conocemos como la deuda interna.

La causa radica en el mismo esquema de desarrollo planteado por el gobierno; para que el petróleo fuese la palanca de financiamiento, se requería alcanzar una infraestructura productiva que, en ese entonces no existía, en consecuencia era necesario destinarle fuertes cantidades de dinero para lograrlo.



Considerando que los bonos y certificados subieron por las bené  
ficas expectativas del desarrollo por la acción petrolera hizo que la bolsa  
captara buenas inversiones.

1977.- "Temporalmente resurgió la calma que sólo fué predecesora de  
la gran tempestad". En diversas ocasiones se llegó a decir que debíamos  
aprender a administrar abundancias; lo que hasta la fecha no se ha hecho.

La aplicación de los recursos sólo incrementó el gasto, salvo en po  
cas excepciones. Se hizo en sentido opuesto al empleado en Alemania y Japón,  
que supieron manejar dinero prestado e inversiones extranjeras para mejorar  
sus finanzas e incrementar los bienes propios.

Los principales productos de exportación de México alcanzaron bue  
nos precios en los mercados mundiales, subieron el precio del petróleo, la  
plata y el cobre. El gobierno se sintió fuerte y descuidó la aplicación pro  
ductiva de los financiamientos que recibía.

Por otra parte y como siempre, a los bancos extranjeros no les im  
portó el déficit económico de los países a los que otorgaban préstamos. Su  
atención estaba dirigida a la ganancia calculada, esperando les redituara be  
neficios en razón a la potencialidad de recursos del país, no aprovechados en  
su totalidad. La deuda externa se cuadruplicó de Enero de 1982 a Enero de  
1983, y el peso se devaluó casi un cuatrocientos por ciento.

El banco de México agotó sus reservas en dólares, al grado de care  
cer de divisas para el pago de las importaciones indispensables para la indus

tría. En consecuencia al problema económico de tipo estructural, se había agregado también un problema de caja como lo dijo el Secretario de Programación y Presupuesto Lic. Jesús Silva Herzog, falta de liquidez.

El quehacer político sufría de un desquiciante empobrecimiento, la razón y el estilo empleados derivaban de el simple ejercicio del poder y no del conocimiento de los problemas sociales y del trato a las personas físicas.

Las clases trabajadoras todavía no sufrían el empobrecimiento económico, por haber excedentes de recursos que auspiciaban el consumo no compensados con aumentos de producción. El que se empobrecía era el gobierno al pedir prestado pero en los hogares no se resentía de inmediato el efecto, por que se podía seguir cubriendo el gasto.

Así 1977 fué testigo del restablecimiento en un clima psicológico más positivo, un prerequisite de los avances logrados fué el que se consideró año clave de la administración López Portillista.

El petróleo jugó un papel importante; ciertamente que en los últimos dos ó tres años las ventas de hidrocarburos permitieron atenuar la tendencia alcista del saldo negativo (comercial y en cuenta corriente) como fué comprobado por las estadísticas oficiales. Por otro lado y sin embargo, también fué cierto que cada vez más las ventas al exterior del crudo tenía un gran peso específico del valor de lo exportado, en tanto que los otros tipos de mercancías en especial la manufacturada, declinaron sus exportaciones dentro de la participación activa de las exportaciones totales.

Consecuentemente se esperaba que se diera a la brevedad posible, un incremento paralelo en las exportaciones de manufacturas, a fin de que toda la potencialidad petrolera del país, posibilitara la monodependencia, la capacidad de autodeterminación financiera y el desarrollo nacional.

Las autoridades federales llevaron a cabo la práctica de disminuir las presiones inflacionarias y estimular los ahorros en divisas Mexicanas y ampliar la diferencia entre la oferta de créditos para la reactivación económica del país.

Es por ello que el frente crediticio en el cual la afluencia jugaba un papel muy importante en el resurgimiento de la actividad inversora de la economía Mexicana.

Se continuó como una de las primeras actividades en este año, la disposición de reducción al encaje legal para los recursos en moneda nacional. Para las instituciones que se habían agrupado bajo la protección de la banca múltiple, así con todo el sistema bancario, dentro de la estructura bancaria, la estructura ofrecía una tasa mínima para todas las instituciones; lo mismo que para los diversos tipos de recursos en divisas nacionales.

A fin de fortalecer la función reguladora del banco de México, y la de establecer una fuente de fondos adicionales para establecer un autofinanciamiento del gobierno a fines de Noviembre de 1977. El gobierno federal por conducto del congreso del ejecutivo, emite Certificados de la tesorería a través de la SHCP, la primera emisión de estos certificados, fué hecha hasta enero de 1978 .

Mediante éstos cetes el gobierno pretendió cerrar la brecha dejada por la desaparición de los bonos financieros e hipotecas que lentamente fueron retirados del mercado.

Las características de los cetes, es que la tasa de rendimiento no es fija como en los pagarés a su vencimiento; si no que ésta tasa se determina por la diferencia entre el precio de compra a bajo par y su valor de rescate, su valor nominal o su precio de venta. Los cetes, por sí mismos no establecen ninguna tasa determinada de interés. Estipulan que el gobierno pagará el valor nominal asignado a cada uno de ellos en una fecha determinada.

Considerando que los certificados se venden en el mercado a un valor bajo par, por abajo de su valor nominal, la diferencia entre los precios de venta y compra es la que determina el índice de recuperación.

Otro punto a fin de que el sistema bancario pudiera contar con recursos adicionales para atender; (selectivamente) las solicitudes de crédito de las industrias pequeñas y medianas, así como el financiamiento para la construcción de unidades habitacionales, en 1977 el Banco de México estableció un mecanismo que sin tener efectos inflacionarios permitió a los bancos privados y mixtos incrementar su capacidad prestataria en divisas nacionales. El programa tuvo éxito al cerrar la brecha entre las fuertes diferencias de empresas nacionales y extranjeras.

En 1977 el Lic. López Portillo habla de administrar la abundancia y de los riesgos que conlleva ésta, toda vez que se debía preservar el recur

so para futuras generaciones y establece las bases económicas para el desarrollo sostenido del país, pues se sitúa la plataforma de producción en 2.25 millones de varrites; y complementa que éste desarrollo se finca ante tres puntos :

- 1) La estabilidad Política.
- 2) Moderación a las alzas de precios a lado de las revisiones bi anuales de los mismos.
- 3) Paridad económica y monetaria fija del peso frente al dólar.

Y por lo que tocó a la deuda externa, firma un acuerdo con el BID para elevar las tasas de crecimiento hasta donde el equilibrio lo permitiera y estaba fundamentada en :

- 1) Reducción de la inflación.
- 2) No elevar los salarios más allá de los incrementos de los países con los que tenga relaciones comerciales.
- 3) Reducción del Gasto Público cuidando que las inversiones no afecten los precios y tarifas de bienes.
- 4) Disminuir el endeudamiento público, tanto interno, como externo.

1978.- Todo indicaba que para éste año, habría un buen desempeño de todo tipo económico y fué cuando el PIB subió a 5.5%.

No obstante, también en ese año empezaron a dejarse ver los primeros fuertes problemas en el planteamiento del Gobierno, problemas que estaban por venir en el año de 1979, entre ellos el problema de precios apareció en primer lugar, ya que la inflación estaba bastante lejos de ser contenida,

fué cuando aparecen los primeros planteamientos para tratar de erradicarla y éstos problemas son considerados estructurales y que aparecen por el mismo crecimiento de la economía y también aparece el desequilibrio externo. Es por eso que la economía mexicana presenta comportamientos cíclicos pero no en el mismo grado en todos los Sectores.

En los períodos de auge, la producción de bienes duraderos aumentó por encima del crecimiento general, lo que permite al sector productivo en cabezar el proceso de crecimiento general; pero los bienes de consumo masivos no duraderos se resagaron notablemente, el fenómeno contrario se produce en la época de recesión, en los cuáles el sector de bienes perecederos amortigua la crisis.

El proceso de auge en la medida en que toca sectores cuya exposición reclama insumos importados, conlleva a presiones en la balanza comercial y por extensión en la balanza de pagos, si esto hubiera ocurrido habría ocasionado una serie de carencias que no habría dejado en la sustitución de importaciones.

También influyó la mala administración política del gabinete del Lic. José López Portillo, encargado de tomar las más altas decisiones.

En el aspecto de las inversiones, la privada creció por dos razones: porque el Gobierno no intentó ninguna reforma sustancial en el crecimiento económico y por que éste inició en forma tal, que parecía infinito debido al auge petrolero. En otras palabras el sector privado creyó que el de

sarrollo estabilizador había regresado con lo que comenzaron a condicionar al gabinete en sus acciones. Durante ese transcurso el desarrollo estabilizador implicaba un acuerdo táctico entre los sectores productivos y el mismo Gobierno, en el cuál la iniciativa privada lograba altas ganancias, un control de gasto público y un mercado cautivo exclusivo que orillaba al gobierno a realizar una política fiscal que protegía el capital de la iniciativa privada y se daba entonces el fundamento para realizar lo que en 1979 se llamó Plan Nacional de Desarrollo Industrial que no era más que lo siguiente :

El Estado debía brindarle todo lo necesario a la Iniciativa Privada para que nada se modificara y a cambio éste invertiría. (Modelo planteado al Gobierno de Echeverría, que no fué aceptado lo que produce el conflicto Gobierno e Iniciativa Privada).

Es por eso que 1978 la planta productiva no se amplía a pesar de obtener utilidades de la garantía de que la política económica no cambiaría y de creer que el crecimiento era seguro además las mismas políticas desarrolladas permitían al empresariado tener influencia en cualquier actividad política que se aplicará para 1982, se dejó ver cuando especularon y sacaron capitales del país, de esto se pueden observar dos ejemplos, el primero orilló al gobierno a estatizar la banca para evitar la fuga de capitales.

En segundo era un clásico ejemplo de un consorcio que especuló con los destinos nacionales y que al igual que la economía mexicana de auge pasó a la crisis y posteriormente a la quiebra: EL GRUPO INDUSTRIAL ALFA.

El año de 1979, fué sin duda alguna un año de gran trascendencia económica y política, de consolidación, la administración López Portillista logró momentáneamente la recuperación económica.

Sin embargo, persistieron los males que venía arrastrando de años anteriores. Entre ellos puede contarse la creciente tasa inflacionaria y las deficiencias en el transporte y abastecimiento de materia prima y componentes, inclusive no hay que olvidarse del peligro que representaba la regulación del comercio exterior primordialmente en las ventas del petróleo.

El monopolio petrolero tuvo un notable desempeño en 1979, las reservas experimentaron un incremento más, los bancos se pelearon entre sí por otorgar créditos a precios de ganga por abajo de las tasas imperantes en ese año, los mercados se diversificaron, y la expansión avanzó por delante de los programas prefijados.

Pero así como se suscitó júbilo por el aumento de las reservas, PEMEX tuvo problemas para fijar los límites justos de producción del crudo.

A pesar de tantas dudas relacionadas con el alcance de la producción petrolera y con la utilización de los ingresos por el petróleo, los avances logrados por PEMEX se convirtieron en el centro de la atención durante todo el año, haciendo de la dependencia la estrella ejecutante en el campo in



ustrial. Y esio con la justicia cumplida porque alrededor de las actividades de industrialización de México, así como de alcanzar su autodeterminación, esa que era la que el Presidente Lic. José López Portillo consideró como uno de los principales objetivos.

Este tipo de desarrollo consideraba un modelo que ya tenía precedente; en el año de 1969, presentado por el Secretario de Hacienda y Crédito Público del Sr. Presidente Adolfo López Mateos y del Sr. Gustavo Díaz Ordáz; el Sr. Antonio Ortiz Hena y que fueron consideradas en periodos estabilizados (1).

El modelo presentaba las siguientes consideraciones (2).

- a) Crecer sostenidamente y con estabilidad.
- b) La promoción de la formación de capital.

El primer punto, depende en buena medida del segundo, es por eso que la política fiscal pasa a ocupar un lugar preponderante. Esto es que la política fiscal debería enfocarse a propiciar la reversión de utilidades y dar incentivos a las inversiones más productivas por medio de subsidios e inversiones.

Lo que en este sentido, el desarrollo estabilizador reafirma el criterio de emplear la política fiscal con fines de promoción y no de recesión.

Este modelo acepta sin condiciones el criterio de que los impuestos

desalientan la inversión, por lo que se proponía renunciar a este recurso como fuente de Ingresos Públicos, aún cuando con ello se provoquen presiones en el ahorro del sector.

Juan Sánchez Navarro, Empresario Mexicano, ideólogo destacado del Sector Privado escribió una conferencia dictada en 1961, lo que se llamó los 15 puntos para lograr el desarrollo (3).

1. Estabilidad Monetaria.
2. Equilibrio Presupuestal.
3. Crédito suficiente y no inflacionario.
4. Crecimiento del mercado interno, para el cuál es necesaria una "sana" política de precios y salarios.
5. Productividad agrícola.
6. Formación de Capital para sostener el desarrollo, el que se consigue con una política fiscal que garantice las utilidades para estimular el desarrollo y el ahorro.
7. Aumento de la productividad Industrial.
8. Canalización del capital improductivo, es decir fortalecimiento del sistema bancario para captar ahorro y convertirlo en capital.
9. Racional explotación de los recursos naturales.
10. Capital exterior en forma de préstamos cuyo monto esté en función de la capacidad de pago, e inversión extranjera directa, complementaria y asociada al capital nacional.
11. Comercio exterior que haga posible que las importaciones propicien exportaciones.

12. Libertad económica donde la libre empresa en un clima de "libertad económica", donde la intervención del Estado coopere con la iniciativa privada.
13. Empresas Públicas. Eliminar subsidios del gobierno central y manejarlas con principios de rentabilidad privada; reprivatizar las que no sean propias del Estado.
14. Moralidad de la administración Pública.
15. Tranquilidad y paz social.

Esta idea, se generalizó en el sector industrial y fué hasta 1964, cuando con la emisión de la carta Nacional Mexicana de Desarrollo en el V Congreso Nacional de la Concamin.

Lo que sí puede verse es la solicitud de garantías para empezar a estructurar ese crecimiento económico: "La evolución de su concepto de seguridad es clara, de la simple protección que emana de un Estado como autoridad máxima, el sector privado lo define como el desarrollo económico estabilizador.

Para el punto anterior, la explicación estaba tomando importancia con la creación del Plan Nacional de Desarrollo Industrial que buscaba una mejor distribución geográfica de la actividad industrial, y en términos generales con un manejo más racional y efectivo de las actividades productivas que se implementaron contra el desempleo.

- (1) Rogelio Hernández Rodríguez EMPRESARIOS, BANCA Y ESTADO : P. 39
- (2) Rogelio Hernández Rodríguez EMPRESARIOS, BANCA Y ESTADO : P. 39
- (3) Rogelio Hernández Rodríguez EMPRESARIOS, BANCA Y ESTADO : Pags. 52, 53 y 54 .

Lo anterior, vislumbró para los años de los 80's un panorama muy pesimista en cuanto al comportamiento económico mexicano; al entrar el manejo de que la administración de López Portillo se inclinaba hacia una política de "CRECIMIENTO ACELERADO" combinado con la inflación, lo cual significó poca preocupación del medio circulante.

Este CRECIMIENTO ACELERADO fué señalado por el Presidente y fundamentado en base a la política petrolera, precisamente este plan es dado a conocer por el secretario de Patrimonio y Fomento Industrial José Andrés Oteyza y fué en 1979 el arranque de este plan; realizando un expansivo gasto Público interno, financiado sustancialmente en aumentos de circulante y en un mayor endeudamiento externo; la razón es muy obvia: El gobierno decretó el apoyo total financieramente hablando a la explotación de sus riquezas petroleras, lo cual en el ámbito político se conoció como la política más destructiva de un sistema no desarrollado, la POLITICA PETROLIZADA O ECONOMIA PETROLIZADA.

El endeudamiento externo provino de los bancos internacionales, quiénes al ver que el país tenía con que pagar, ofrecieron sus servicios en lo relativo a préstamos refaccionarios\*. Estos eran para adquirir tecnología avanzada en materia de extracción, estructuras, plataformas marítimas, y toda la gama de productos que al gobierno le faltaba para extraer del subsuelo el petróleo, lo cual de hecho repercutió en un endeudamiento excesivo en

relación al costo beneficio de la venta del producto; en mercados donde la competencia es muy fuerte, tan sólo el hablar de la OPEP : es hablar de un mercado super ahogado de petróleo, esto fué a final de cuentas lo que perjudico y deterioró más a la economía mexicana.

Los tratados de la OPEP, para con los Emiratos Arábes Unidos de reducir el precio por barril de petróleo, orillo a México a bajar su petróleo, y le fueron cancelados contratos, por ejemplo Estados Unidos canceló una gran parte de sus pedidos para sus reservas, el EFECTO no se hizo esperar la producción interna no vendida tuvo que ser absorbida por el consumo interno, en otro orden de ideas, los ingresos no percibidos en el exterior fueron su plidos por ingresos obtenidos de la propia nación ¿Cómo? . . . AUMENTANDO LOS PRODUCTOS Y COPRODUCTOS DEL HIDROCARBURO INTERNAMENTE. . . aumento por consi guiente de precios y el de la inflación.

Antes de que se pudieran cuantificar las pérdidas por las ventas no realizadas, el júbilo llegó a niveles políticos muy altos, como lo dejó en trever el Lic. José López Portillo, en una declaración oficial:

"Por primera vez en nuestra Historia, tendremos la oportunidad de disfrutar autodeterminación financiera. Una vez que corriamos insuficien cias y deficiencias, estaremos en condiciones excepcionales de aprovechar re cursos aquí originados, si sabemos evitar que nuestra economía de mercado, oferta, demanda, desborden la libertad y enfrentando los intereses de los gru pos sociales, propicien y se aprovechen del desorden, combatir las sucias jugadas de los especuladores monetarios y procurar el uso y terminar el abuso

de la propiedad privada, para no inhibir los derechos sociales.

"Estoy por ello obligado a decir, con el por menor que la ocasión permite como lo vamos a hacer.

1. Garantizamos primero, que haya excedentes. Lo que obliga a orientar la economía y el financiamiento del desarrollo a ese propósito.
2. Deberemos usar esos excedentes, para fortalecer el estado y para proteger y aumentar el patrimonio de la nación, mediante programas preferentemente de largo plazo, que vislumbren el siglo XXI.
3. Dedicaremos a las prioridades nacionales ya establecidas. No hay otras, porque haya recursos. Estos son para aquéllas.
4. Definiremos oportunamente los proyectos. Hemos dicho que una de las características del subdesarrollo es precisamente su ausencia. Sería paradójico que por no tenerlos, tuvieramos que exportar capitales o acelerar el consumismo.
5. Tendremos que disponer de tres tipos de ellos, uno de expansión y modificación de la actual infraestructura, que es lo que más pronto deja mayores beneficios, otros nuevos, que eleven el nivel y forma de vida de los mexicanos, particularmente de los marginados, y que garanticen una solución permanente por y para el empleo productivo y justamente retribuido, y proyectos de inversión e investigación y tecnología, que mediante financiamientos estimulantes, impulsen el desarrollo industrial y rural.

6. Desarrollaremos microregiones, con infraestructura y apoyos directos a la agricultura y a la agroindustria, así como acciones en comunidades específicas, para retener en el campo la fuerza de trabajo que ahí se origina.
7. Impulsaremos programas concretos de pequeña industria y minería.
8. Crearemos nuevas estructuras para desarrollar recursos naturales, ahora desaprovechados por falta de financiamiento.
9. Debemos prever a tiempo la diversificación de energéticos primarios, para sustituir hidrocarburos e incorporar de lleno el átomo y sus posibilidades potenciales.
10. Avanzaremos paso a paso, palmo a palmo para colocar los recursos en los mejores sitios y en el mejor momento. Si pretendiéramos abrir un amplio frente, el efecto sería imperceptible y los recursos se nos esfumarían.
11. Seleccionaremos cuidadosamente nuestras cabezas de playa, para penetrar con ellas la correlación mundial de fuerzas y desde ahí jalar el resto de las actividades de la Nación.
12. No usaremos excedentes para dar respuestas a presiones circunstanciales o demandas populistas, subsidios y transferencias no productivas, para crear imprudente superhabít o relajar las políticas fiscales; de tarifas y presupuestos y económicas que han de realizarse con independencia de un excedente, tampoco para pagar la deuda externa, ni para financiar inversiones a largo plazo en el extranjero.
13. Se integrará un subsistema de planeación con modalidades que le permitan analizar las perspectivas del país, en un horizonte

de gran visión y financiar proyectos concretos. Será auxiliar y complementario de promoción y fomento.

14. Los excedentes captados a través de los impuestos de importación, de producción y regalías, se administrarán en cuentas separadas que rendirán especial y anualmente ante la soberanía.

Se reportó que más de un año después de haberse ponuciado éstas pa labras, la parte que más se ha realizado, es la parte de hacer programas de cada caso, paso por paso lincicante actividad planificadora que dió origen al Plan Nacional de Desarrollo Industrial, anunciado en abril de 1979, como lo mencionamos por parte del Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Al parecer presentaba una innovación, un programa de créditos con tra impuestos por inversiones de nueva creación, de nuevas fuentes de empleo y la compra de nueva maquinaria y equipo mexicanos, todo a la sombra del sistema de prioridad industrial establecido por la administración de López Portillo tendiente a elevar el nivel de zonas en las que hasta esos momentos, ha sido muy poco el beneficio y crecimiento conjuntamente.

El nuevo programa giraba alrededor de la creación de nuevos empleos y de la fabricación de artículos considerados como esenciales mediante la am pliación de créditos fiscales, determinación hecha de acuerdo a la localiza ción de la planta industrial y el tamaño de la misma.

A continuación las empresas deberían de iniciar negociaciones con la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en relación al volúmen de Crédi



los fiscales una vez terminado el proceso, los encargados de fijar el impuesto determinarían la cantidad y el monto del paquete de créditos, llegando a un equilibrio entre sus propias investigaciones y las cantidades a otorgar. El interés del Plan, resultó bastante bueno en el renglón de incentivos.

La inversión industrial sin embargo, fué parcialmente frenada por un estrechamiento en la situación crediticia, aún cuando los prestatarios pudieron dirigir sus miras al financiamiento exterior, considerándose que el diferencial de las tasas de interés por lo general compensaba cualquier riesgo de devaluación.

Así pues en 1979, la situación se pudo evaluar como un año de producción industrial elevada, en lo que se refiere a disponibilidad de créditos existe el problema de estrechamiento en la posibilidad de otorgarla y por una machacante inflación que en algunos de los casos surtió el efecto de acicate sobre las compras, antes de que los precios se elevaran nuevamente. Lo más importante fué la restauración-aparentemente a largo plazo del celo del inversionista, cosa que no se había visto desde 1970 .

Por otra parte, cada vez se esperaba más y más el salir adelante con la bonanza petrolera que se consideraba tomaría mucho tiempo, que los beneficios de ésta llegarían a los peldaños más chicos de la microeconomía.

El sector industrial fué sin duda alguna, el dinamó de la economía en el año de 1979, aún así por sectores puede verse que no todos tuvieron ese paso acelerado que mencionábamos; porque mientras que industrias como l:

petroquímica, la petrolera, siderurgia y energía eléctrica, obtuvieron un buen desarrollo en términos primarios, la manufactura realizó un desarrollo en un porcentaje del 10% en relación a las mencionadas.

Un sector decepcionante para la economía fué el de la minería con un desarrollo del 4% en relación a las cabezas de sector.

Por lo tanto el Sector Público, centró sus decisiones y disponibilidades cada vez más a darles fondos a la industria petrolera, conforme entró dinero por las ventas del petróleo, al mismo tiempo el gobierno federal ya no tuvo que basarse en las líneas de gastos impuestas por el FMI (Fondo Monetario Internacional), por lo tanto el gobierno del Lic. López Portillo, se dirigió con firmeza a la consecución de sus dos metas principales:

- 1) Crecimiento sustancial en el PIB.
- 2) El Estado como el motor principal de éste crecimiento.

Inevitablemente las inversiones públicas en 1979, se concentraron en las áreas consideradas como pilares del ininterrumpido desarrollo de México, la de los energéticos, la siderurgia, la minería y la de los fertilizantes. Una vez más y con mucho, la mejor parte del presupuesto de inversiones federales se destinó a los proyectos expansionistas de PEMEX en petróleo, gas y petroquímica.

Es precisamente como el monopolio petrolero Nacional, obtuvo un gran desempeño en 1979, las reservas experimentaron un aumento.

Esto quedó asentado en el Plan Nacional de Desarrollo Industrial, donde se estipula que el corazón del Desarrollo era el Petróleo, lo cuál ha

puesto en paz a mucha gente que sabía ya cuál era el papel fundamental que había de desempeñar la industria en el futuro industrial del país.

Durante los tres años que precedieron a 1979, se trató de mejorar la equidad tributaria al castigar santuarios, fortalecer las finanzas de los estados y municipios, eficientar la política fiscal, condenar como nunca antes la evasión y los fraudes fiscales, así como desgravar el impuesto sobre la renta.

#### PRECIOS :

Los estadistas económicos indicaron que por mucho que la economía mexicana brillara en el panorama económico en 1979, fué el desvenciamiento que tuvieron los precios, los cuáles tuvieron alzas más allá del tope de 13-15% establecido a principios del sexenio del Lic. López Portillo y que ciertamente estuvo cerca de negar todos los logros alcanzados en el frente económico y generar serias presiones, tanto sociales, como políticas.

Gran parte de la culpa de que los esfuerzos antiinflacionarios no hayan tenido éxito, fué el gran incremento de dinero circulante durante todo el año.

Se calcula que la liquidez creció hasta un pesado 37% en 1979 .

Este crecimiento de liquidez se ve influenciado por la liquidez financiera.

Para 1980 las perspectivas no eran halagadoras, la administración parecía haber adoptado ya la política de crecimiento acelerado combinado con la inflación, lo cual preocupaba poco por medio circulante. Esto aumentaba la inflación, aumentaba los precios en los productos de primera necesidad. Históricamente, el segundo gran apoyo formal a la exportación mexicana de manufactura lo constituyó el sistema de estímulos fiscales y crediticios establecidos en el sexenio 1964-1970, continuando y perfeccionando después, con la devolución de impuestos por medio de cetrificados y otras medidas paralelas, en el régimen Presidencial del Lic. Echeverría.

A otro nivel, finalmente, un tercer gran estímulo exportador que debió establecido con la devaluación del peso con respecto al dólar norteamericano, en agosto de 1976, al permitir en un principio un sistema realista de flotación de tipo de cambio entre ambas monedas, a pesar de que las condiciones dramáticas y de crisis nacional en que se dió éste fenómeno.

En 1979 se vivió una grave amenaza inflacionaria que desde luego al ser mayor el índice de aumento de los precios que en Estados Unidos país con el que se tiene mayor volumen de intercambio comercial en ambos sentidos.

El resultado de ésta situación, aunado al crecimiento de la demanda interna y a las deficiencias mostradas por la agricultura y la ganadería nacional, fué que en el año de 1979, las exportaciones de hidrocarburos aumentaran nuevamente su proporción con respecto a la exportación total, en decremento de ventas de manufacturas y de productos agrícolas.

A manera de conclusión, ésta fué la situación que presentó México en materia de comercio exterior y precios correlacionados con la venta de hidrocarburos, por ende México presenta una estructura en 1979 muy pobre y poco flexible de exportaciones, en relación a los hidrocarburos y con una gran necesidad de seguir importando granos y bienes de capital.

Lo consignado anteriormente, fué lo más sobresaliente, consideramos sólo el sector industrial, el circulante y el crédito; así como también consignamos el inicio de la política económica que prevaleció en el año de 1979, dejando entrever la importancia que tuvo para México el descubrimiento de yacimientos petroleros y como de ahí se derivó las nuevas políticas incluyendo la que arrancó en 1980, la economía acelerada, pero nuestro Tema nos cunleva hacia los planos de Finanzas Públicas y políticas Fiscales, es por eso que también realizaremos un pequeño reporte de éste sector de la economía Mexicana que prevaleció en 1979 y será el comienzo de nuestro tema, enfocámonos a este sector casi al 100%.

#### FINANZAS PÚBLICAS Y POLÍTICA FISCAL CARECTERÍSTICO DE 1979.

Es un hecho establecido teóricamente, y generalmente aceptado en la práctica, que en el caso de países en desarrollo, como el de México el déficit del sector Privado, se debe más que nada, a las deficiencias del propio sistema económico. Por ello a fin de disminuir lo más posible tales deficiencias, que a su vez originan un sistema fiscal inadecuado, se hace preciso realizar un gasto público de altos niveles que supone grandes cantidades de

endeudamiento ó como en los años más recientes al de 1979 un rápido crecimiento de circulación monetaria, con los consabidos efectos inflacionarios.

De ésta manera, en México la actividad económica gubernamental ha dependido, a lo largo de éstos años de manera importante de los ingresos generados por el sector denominado paraestatal, organismos descentralizados y empresas de participación privada, así como de la contratación de créditos en el exterior, tanto en forma de empréstitos directos, como a través de la emisión de bonos de desarrollo en el mercado financiero. Desde luego, se aprecia en forma continua una evolución financiera del propio sector público, como resultado de los constantes esfuerzos de las autoridades hacendarias para adecuar y reforzar el sistema tributario. Entre 1960 y 1964, por ejemplo se reformaron las bases del impuesto sobre la renta, al cancelarse la estructura cédular con lo que mejoró la equidad y la carga impositiva. Con ello también se permitió el establecimiento de estímulos varios para la integración y descentralización industrial de igual manera durante el sexenio 1970-1976, el gobierno no tomó una serie de medidas para mejorar la mecánica de recaudación y de control fiscal (que en capítulos más adelante, se analizarán con más detenimiento). Entre éstas medidas estaba el ambicioso programa de descentralización y de orientación tributaria, que prácticamente quedó concluido en 1976 .

Por su parte, el estado durante éstos años ha buscado durante los mismos un sistema impositivo federal, además de provocar una mayor recaudación, favoreció al ahorro y por tanto, la formación interna de capital, especialmente de los sectores económicos, social y nacionalmente necesarios.

1980 un año que sólo se manifestó por seguir la misma línea de sus antecesores, desde que el Lic. José López Portillo tomara la Presidencia, no obstante hubo modificaciones importantes que se mencionarán.

1980 fué considerado en comparación de 1977, el año más débil en el aspecto económico y financiero.

Se implementaron las medidas fiscales que hacían caer el gobierno a un ajuste salarial que hasta 1988 no se le veía fin por la inflación en forma de cascada, por el constante aumento de precios.

Dentro de las medidas fiscales para éste año, fué resaltante la im posición del Impuesto al Valor Agregado que se conoce como I.V.A., ésto propi ció al gobierno y sus finanzas públicas un anhelado respiro. Y también, se lo gró determinar como el ahorro vuelve a su tendencia a la baja.

El resultado es que la gente y el pueblo en general, presentan sus inmediatas manifestaciones en contra de las imposiciones fiscales. Lo que obviamente empuja a que la situación del Gobierno comience a deteriorarse.

A pesar de que también los indicadores económicos revelaron una cai da en los ritmos de crecimiento, nadie parecía preocuparse por el mismo a excepción del problema inflacionario cuya tasa de 16.7% en 1978, pasó a un 28.7% en éste año.

Inmediatamente el sector privado por conducto de la CONCAMIN propo ne controlarla a costa del crecimiento de la economía, con lo que el empres

riado empieza a vincular el control del proceso inflacionario con una disminución de la expansión económica.

Periodo de 1981 a 1987 .

Carlos Galvez Betancourt en su libro " TIEMPOS DE CAMBIOS " comenta rios, políticas y sugerencias, nos explica su punto de vista en base a la experiencia : "A mediados del año de 1981, al sufrir el petróleo su primera disminución de precio en el mercado mundial, el gobierno perdió ingresos, incrementó su déficit y quedó expuesto a fuertes presiones económicas que lo obligaron a reducir el gasto público y colocar al peso en su nuevo valor real con respecto al dólar norteamericano, lo cual no hizo.

El financiamiento a los gobiernos de un creciente déficit por gasto corriente e inversiones fallidas, es como el otorgamiento de préstamos a las empresas para cubrir continuas pérdidas, se disparan hacia arriba los adeudos y generan un volumen creciente e inmanejable de intereses a pagar.

Ante una situación así para indicar decisión y coraje en la protección del poder adquisitivo del peso y su relación al valor frente al dólar en forma pública se expresó, metafóricamente, que se le defendería como un perro. Así se hizo en cuanto al empeño y voluntad puestos, pero desafortunadamente la metáfora implicó también el sentido de irracionalidad de la defensa empleada, al mantener una paridad ficticia que propició la compra de dólares y la fuga de capitales, además de obligar a conseguir, en el año de 1981 y principios de



1982, préstamos a elevados intereses y muy reducidos plazos, para hacer frente al problema de la liquidez.

Durante el último semestre de 1981 comienza aplicarse un primer programa de ajuste, debido a la caída de los precios del petróleo y en la cual todos los sectores consideran el tropiezo como temporal y que no hace peligrar el desarrollo. La segunda comenzó en 1982 y termina con la nacionalización de la Banca.

Por eso en este año se consideró que aparecen con toda claridad las primeras señales de la crisis. Esta caída deja de ser considerada una palanca de desarrollo, no faltaron voces que auguraban una mayor intervención sobre las cuentas en el extranjero.

Con los altos intereses la deuda externa del sector Público aumentó en \$ 20,000 millones de dólares, cifra que rebasaba con mucho las necesidades propias del gobierno.

Pese a que terminaba con los más graves desequilibrios económicos y con claros indicios de que la situación se agravaría, había sido un buen año para la especulación y la fuga de capitales. (Argumento utilizado en 1981 para atacar la política del gobierno).

Fué a no dudarlo un año de grave crisis para el país, en el sector interno se tenía en cuenta 3 puntos :

- Miguel de la Madrid como sucesor Presidencial;

- La crisis económica y;
- La desestabilidad del gobierno.

Así y como resultado de lo acontecido durante meses, unas de las últimas acciones gubernamentales de 1981, y se realiza el programa de ajuste en julio, fué aumentar los precios de gasolinás, diesel, tarifas de transporte y teléfonos, leche, huevo y cigarrós. El propósito era sanear las finanzas públicas, contrarrestando el peso contra el endeudamiento y para comenzar los tropiezos de la baja del petróleo.

- Comienzan a vislumbrarse huelgas en el sector privado.
- Se hacía incapie en detener la inflación como problema del país y pedir controlar el gasto Público y disminuir el crecimiento en 5 ó 6%.
- Otro aspecto peculiar es el diagnóstico, se parte de la premisa de que la situación era transitoria y que la devaluación sólo la estaban exigiendo los especuladores, pues consideraban que el deslizamiento era un buen mecanismo para controlar la conjuntura. Lo grave de esto, fué que al margen de las excesivas presiones que la especulación ejercía, la devaluación fué un recurso útil, si se combinaba con un control de cambios.
- Mientras los miembros del gobierno indican que la devaluación se producía por desajustes en el sector externo.
- Reducción del Gasto Público en un 3% y aumento de las tasas de interés.

"En 1982 se trató de impedir el exagerado crecimiento del déficit" menciona Betancourt continua precisamente la única salida es la reducción al

Gasto Público, que en 1981 ya se había decretado el 3%.

"En su lugar se resolvió por la emisión excesiva de billetes ó de pa  
pel crediticio, llamense honos, certificados u obligaciones, carentes de res  
paldo en una economía dañada y además obligada a reducir parte de su producto  
Interno Bruto destinada a gastos sociales.

Al llegar el momento en que los acreedores suspenden los créditos y exigen el pago del servicio de la deuda, se presenta, tratándose de un gobier  
no, un desbarajuste generalizado de la economía nacional y no una simple quie  
bra ó suspensión de pagos como sucede en una empresa. Discursos explosivos y decisiones precipitadas, originados por las angustiosas presiones inflaciona  
rias y financieras internas y externas y la ausencia de medida, producen una pérdida de la confianzas de tales proporciones que aún no ha sido cabalmen  
te superada".

El menciona también el suceso más importante de 1982. Con efectos negativos que se esperaban por la inoportuna estatización del sistema bancario nacional, propició la ahora economía subterránea y las exportaciones de capí  
tales frescos, dificultando además, las operaciones crediticias de la iniciati  
va privada dedicada a la producción. Los fuertes recursos financieros de par  
ticulares y de algunos funcionarios públicos habían salido del país con ante  
rioridad mediante el empleo del propio sistema, sin que tomaran providencias la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, el Banco de México ó la Comisión Nacional Bancaria.

Los poderosos del dinero, los exportadores e importadores, los financieros particulares y muchas personas de importante capacidad de ahorro sitúan su dinero en bancos extranjeros al no contar con un Banco Nacional Independiente de la banca estatizada y que fué administrado por ellos mismos, bajo un efectivo control oficial, además; también lo hacen para facilitar sus operaciones monetarias ó crediticias en dólares.

Esto beneficia a los bancos del extranjero poseedores de modernos sistemas de comunicación que anulan las distancias y facilitan las operaciones y transferencias de fondos, lo que por supuesto favorece a los países receptores de ese capital, que paradójicamente son nuestros acreedores.

En condiciones difíciles para el partido en el gobierno, pero sin grandes riesgos institucionales y antes de la expropiación bancaria, se efectuaron nuevas elecciones renovadoras de los poderes legislativos y ejecutivo de la Federación. Sin mucho optimismo retorna la expectativa de tiempos mejores, pero éstos no llevaron a las grandes mayorías. La nueva administración pública sólo logró evitar que el barco se hundiera ó que la bola de nieve en su acelerado rodar montaña abajo nos aplastara. La crisis se pudo controlar pero no de vencer y por lo tanto prevalece su gravedad.

No se podía abatir una inflación cuyo efecto inmediato era la disminución del consumo de bienes y de servicios por parte de la población. Se hizo necesario que los salarios sólo se elevaran nominalmente y a un ritmo menor al de la pérdida de poder adquisitivo de los billetes expedidos por el Banco de México.

En tales condiciones la economía tenía que desequilibrarse. Para evitarlo se hubiera requerido incrementar la producción generadora de bienes y dí visas, para esto se necesitaban financiamientos e inversión productiva, que a su vez demandaban una confianza en el gobierno, que había perdido una apertura comercial en el extranjero para la venta de los productos nacionales, con la que no se contaba.

No se podía establecer una relación fincada en costos, esfuerzos, in tereses, impuestos y ganancias legítimas que fijara a los bienes y servicios, a las mercancías, su valor real y, en consecuencia, su precio correcto en el mercado. Tampoco podía funcionar la Ley de la oferta y la demanda, caracterís tica del capitalismo liberal para regular el mercado e impedir los abusos.

Los precios nominales fijados con mayor o menor arbitrio por los pro ductores y los intermediarios, por el gobierno o por los poseedores de dinero, empezaron a regir. Se inicia así el fenómeno de que algunas mercancías se ven dan muy por encima de sus valores reales y estén muy caras y otras se queden por debajo de dichos valores y resulten, comparativamente, muy baratas. Los que venden la primera por ende se enriquecen cada vez más, los que trabajan con las segundas se empobrecen. La acumulación de capital se vuelve cada día más injusta de la aceptable para la sociedad, cada vez más contraria al simple y frío funcionamiento de la economía, entre otras razones, porque no cumple su función de elemento impulsor de la producción y el empleo.

El gobierno se ve obligado a negociar con el Fondo Monetario Interna cional la consecución de nuevos préstamos y la recomendación a los bancos co

merciales, de modificar el perfil de la deuda, de establecer nuevas condiciones y plazos para los pagos por parte de México. Esto exigió elaborar planes económicos que satisficieran las condiciones que el Fondo consideraba fundamentales para el cumplimiento de las obligaciones con la banca internacional.

En este caso resultaba condición ineludible que el gobierno redujera su déficit, lo que en primer término significa reducir subsidios y gasto social, en segundo lugar, la venta de empresas paraestatales no estratégicas requirientes del apoyo con recursos fiscales, la reducción de inversiones necesarias para el desarrollo y la disminución en la creación de empleos. La condición anterior, en un país de escaso desarrollo, significa un empobrecimiento de la población y no un descenso del consumismo, como podría entenderse en los grandes países industrializados.

La forma positiva de la reducción del déficit, requiere del incremento de los ingresos reales del país por la vía de la producción de bienes y servicios, apertura y precios favorables en los mercados mundiales, además de la abstención de realizar gastos superfluos, innecesarios o improductivos. Exige crecimiento económico y desarrollo cultural en el amplio sentido de éste concepto. Necesita del ahorro y de su canalización productiva en organización, tecnología y capacitación humana, así como del esfuerzo y trabajo concertados.

A lo anterior se agregan factores extranjeros o transnacionales, independientes al ingenio y voluntad de los mexicanos, factores en los que nuestra influencia ha sido de poca significación, no obstante la gran importancia de sus efectos para la nación".

Sucede en la Presidencia al Licenciado López Portillo, el Lic. Miguel de la Madrid.

1983, la administración del Presidente de la Madrid no tenía opciones. Lo único negociable dentro de los márgenes negociados consistía en obtener condiciones de pagos económicamente manejables, con el menor daño social, necesidades que no se consiguieron conforme a las necesidades de la población.

Declarar una moratoria unilateral e indefinida de pagos, podría conducir a una paralización de la economía, por la gran interdependencia económica existente en el mercado mundial, relación a la cuál solo pueden sustraerse las economías primitivas y las muy limitadas y pobres.

1984, Año consecutivo de ajustes a los programas ya puestos en marcha por la administración anterior.

1985, Desafortunadamente parte de los avances obtenidos durante los dos primeros años del gobierno de De la Madrid. Debe de reconocerse que éste retroceso se explica parcialmente y sobre todo para el caso de éste año. Por cierto relajamiento de la disciplina gubernamental y presupuestaria, particularmente a lo que se refiere a las entidades paraestatales, medido siempre como proporción del PIB, el gasto programable apenas pudo reducirse en un 3% entre 1984 y 1983, la consecuente subida a las tasas de interés internas provocaron un crecimiento del pago de intereses sobre la deuda interna, que se reflejó en los aumentos del gasto no programable que llegó a representar un

17% del PIB en 1986 y, constituyó el principal factor explicativo del desbordamiento presupuestal de los años 84 y 85, además en ese año se observó un debilitamiento relativo de los ingresos.

A los ingresos presupuestales y en parte por los rezagos de precios y de tarifas oficiales respecto a la inflación general, pero también por un recrudescimiento de los efectos adversos que tiene la propia inflación sobre los ingresos tributarios reales. Entre éstos efectos, los más importantes son la contracción de la base gravable para el impuesto sobre la renta de las empresas en la medida en que éstas pueden deducir la parte de sus pagos de intereses que sólo compensa la erosión inflacionaria y la pérdida de la recaudación real provocada por el tiempo que transcurre entre el momento en que un impuesto se causa y el momento en que éste se entera a las autoridades Fiscales. A partir de los últimos meses el mercado petrolero mundial registró un excedente que se reflejara en una caída tanto del precio internacional del crudo. Aún así México pudo vender al extranjero, con ello las ventas externas de Pemex se contrajeron al representar un 113% del PIB en 1984 a sólo 50% en 1986. Todos éstos factores condujeron a que los ingresos presupuestales bajaran del sector Público y cayeran de un 31% del PIB en 1985 .

Después de tres décadas de haberse adoptado un patrón de crecimiento basado en la sustitución de importaciones la presente administración decidió un proceso de liberación comercial. El esquema de sustitución de importaciones se caracterizó por una política comercial marcadamente proteccionista, con un sesgo antiexportador. El acuerdo General sobre el Comercio y aranceles (GATT), la reducción de las tasas arancelarias y la gradual eliminación



de permisos previos de importación y de los precios oficiales, han sido los pasos más importantes en 1985 .

1986, "Retornando al tiempo comentado, cabe recordar que un sismo de granves consecuencias y el desplome una vez más del petróleo, arrastró las ya de por sí empobrecidas finanzas del gobierno y abatieron aún más la calidad de la vida. Por otro lado, la inflación obligaba al gobierno e incrementar los subsidios a servicios como la electricidad y el transporte colectivo, así como a diversos artículos de consumo de primera necesidad, a pesar de la baja al ingreso fiscal real. Había que encontrar el modo de no continuar subsidando a costa de la pobreza del pueblo a empresas paraestatales no estratégicas".

1986, Las tendencias de recesión con inflación se agudizaron fuertemente durante 1986 como consecuencia de la drástica caída del precio internacional del petróleo por lo que en ese año fué necesario profundizar las medidas de austeridad presupuestal, contención monetaria, crediticia y apertura de la economía.

Por ello se requirió instrumentar políticas de ajuste económicos tendientes en primera instancia a reordenar la economía y sentar las bases para iniciar un proceso de cambio estructural que permitiera recuperar la capacidad de crecimiento sostenido. La política de ajuste había tenido un costo social muy elevado, pero logró evitar quiebras generalizadas de empresas, de empleo masivo y un proceso hiperinflacionario.

Vale la pena subrayar que en 1986, el esfuerzo de apertura de nues

tra economía se redobló a pesar de que el país enfrentó la crisis de la balanza de pagos más severa de su historia. El desplome de los precios internacionales del petróleo y el virtual cierre al acceso de financiamiento, fácilmente podríamos haber justificado una marcha atrás en la liberación comercial con el pretexto de salvaguardar las divisas por medidas políticas proteccionistas y se aplicó un paquete de medidas tendientes a hacer frente a los problemas a corto plazo.

Por otro lado la combinación de las políticas cambiarias ágiles, oportunas y con importantes medidas políticas comerciales, permitieron que por primera vez desde 1979 las exportaciones no petroleras, tuvieron un incremento en relación al petróleo.

1987 Año de gran trascendencia política, económica y en el aspecto de tributación :

Destacó el sostenido dinamismo de las exportaciones no petroleras con un crecimiento anual del 24%, la evolución favorable de los ingresos por turismo con un crecimiento del 33% en el primer cuatrimestre y de las ventas recuperadas de petróleos al exterior y las importaciones del sector privado.

Aspectos como el anterior, reflejan considerables avances muy positivos. No obstante, existía un factor que ha separado el programa anual e inicial: el Proceso Inflacionario, así durante los primeros cinco meses del año el INPC observó un crecimiento del 44%.

En 1987, se perseguían tres objetivos básicos :

- 1.- Abatir las presiones inflacionarias.
- 2.- Alcanzar una reactivación económica, moderada pero sostenida.
- 3.- Lograr la modernización del aparato productivo.

Para ésto se dió, como respuesta que ya no podría darse, el crecimiento sostenido si no se controlaba la inflación y se consiguiera modernizar el aparato productivo.

Para éstos objetivos fueron sometidos a consideración Pública y la iniciativa privada comentó :

- 1) Más que lograr una rápida y significante reducción de la inflación impedir su descontrol a corto plazo y eliminación posterior.
- 2) Tomar medidas para que a finales de 1987 ó a principios de 1988 de gran significación política; la inflación muestre una tendencia modesta, pero clara a la baja. Ello implica posponer ajuste con impacto inflacionario inmediato de cualquier manera.
- 3) Evitar una caída adicional a los salarios reales, así como un agravamiento de la recesión de la actividad económica que aumenta el malestar social, baja la proporción que no se puede usar ó buscar una reducción significativa a costa del bienestar social.
- 4) Lograr por medio de la negociación política, la cooperación de los sectores y de la población en general en la estrategia del gobierno.

"El combate a la inflación no es asunto puramente económico".

5) Continuar con los ajustes estructurales de la economía que hagan ó hicieran viables en el mediano plazo, el abatimiento definitivo de la inflación por medio de la represión de los precios clave en la economía que entran en el juego en los conflictos económicos.

Por otra parte, la mejor estrategia antiinflacionaria implica un gradualismo en los objetivos a corto plazo.

Estos puntos fueron realizados y hasta el día de hoy la inflación si que conteniendo los medios :

- 1) Se instauro la política fiscal de mayor trascendencia hasta éstos años, que indexaba la inflación a los preceptos legales en mate ria tributaria.
- 2) Se concerta el Pacto de solidaridad económica.

Lo anterior ha exigido grandes esfuerzos sobre todo en las esferas de los ingresos públicos como en el gasto gubernamental, por lo que toca a los primeros, las medidas en impuestos y tarifas permitieron elevar los ingresos presupuestales del sector público con lo que en 1987 se mejoró las finanzas pú blicas.

En cuanto al segundo nos dice Betancourt (1) "El pacto de solidaridad significó una forma acertada de concertación en materia económica, tanto por la disminución de la inflación, como por propiciar opciones para las negocia ciones de la deuda. Sin embargo, el disgusto popular creció porque algunas

medidas de ajustes de salarios, tarifas y precios tuvieron efectos negativos para el pueblo".

El primero fué anunciado el 31 de diciembre de 1986 .

El segundo se concertó el 23 de diciembre de 1987 .

El objetivo de éste pacto: El Gobierno Federal y representantes de los sectores obrero, campesino y empresarial suscribieron un pacto de solidaridad económica, la firma del pacto culminó un intenso diálogo entre estos sectores, por lo que se concertó un conjunto de acciones dirigido a superar el principal obstáculo al desarrollo económico del país : LA INFLACION.

Años : 1988, 1989, 1990 .

El rasgo distintivo de 1988 fué la concertación y ésto evitó que la economía mexicana cayera en la entrada de la Hiperinflación.

La de Diciembre estableció el mecanismo para definir las medidas de las políticas y se realizaria concertaciones subsecuentes que hasta hoy se mantienen.

En 1989, se implementa el " 2% al Activo Fijo de las empresas ".

Se reducen los niveles de la tarifa del T.S.R.

En 1990, lo más importante hasta la fecha es :

La reducción a la deuda en un 35%, por Bancos Extranjeros.

La desestatización de la Banca Mixta el día 4 mayo de 1990.



1.1) La inflación ... Fenómeno económico y su repercusión en áreas relacionadas a la Contaduría.

1.1.1) ¿ Qué es la inflación ... ?

Durante el inciso anterior se mostraron los aspectos más relevantes que coadyuvaron a que nuestra economía se agravara de forma dramática, uno de los elementos que funcionó con mayor ímpetu, fué precisamente la inflación.

Y decimos que éste funcionó con mayor ímpetu porque los campos que intervienen en una engranaje social tuvieron que repercutir de manera importante, con mostrar al pueblo en general sus efectos.

A la inflación no se le ha podido erradicar, más sólo ha funcionado por el momento la actitud de contenerla, ésto último nos lleva a pensar que tendrá que liberarse de un momento a otro y entonces no pasará mucho tiempo en que dejarán ver una vez más sus efectos sobre los diversos niveles de vida y sobre las funciones de las personas físicas y morales, hablando en un plano macroeconómico, y, microeconómico respectivamente.

La inflación ha sido definida de las siguientes formas :

"La inflación representa un aumento en el índice general de precios de la economía, producidos fundamentalmente por un incremento en el circulante, es decir en el monto del dinero disponible de la economía de un país. Es decir sin un aumento en la producción de dicha economía, como contrapartida que observa éste nuevo circulante, los precios tenderán a subir".

Instituto Mexicano de Finanzas.

"La inflación es un fenómeno complejo que amerita una estrategia integral, y que es provocada como costo de los cambios estructurales que se están induciendo en la economía mexicana".

Miguel de la Madrid 1977 .

"La inflación reduce el poder adquisitivo de los asalariados y tiene efectos desastrosos en los desempleados empeorando en ésta forma las distribuciones del ingreso y el bienestar de los mexicanos".

Froylan M. López Narváes.

"La inflación es un tipo de impuesto muy peculiar, un verdadero impuesto directo, es también un impuesto indirecto porque a medida que la inflación avanza, el contribuyente se ve incluido en escalones más elevados de progresividad fiscal, con lo que sin necesidad de que la ley sea modificada queda sometido a mayores niveles impositivos".

Milton Friedman.

"Excesiva emisión de billetes en reemplazo de moneda, en otras palabras, la inflación es el aumento de circulante sin que cuente con respaldo de la producción de bienes y servicios".

Dicc. de la Real Lengua E.

"Es un aumento de precios en general y continuo : es la pérdida del poder adquisitivo del dinero, es la devaluación interna de la moneda".

Aspe, grandz y sellerier.



"La inflación es la caída del valor del dinero, debido a una expansión persistente en su cantidad".

El every'sman Dictionary of Economics.

"La inflación es la emisión de demasiado dinero".

Encyclopedia of the social Sciences.

"Nilton Friedman declara en su libro Free to choose, que es un aumento más rápido en la cantidad de dinero que en la cantidad de bienes y servicios que puedan comprarse, producirá inflación y elevará los precios en dinero".

Con éstas definiciones podemos realizar a manera de análisis lo que nos indican :

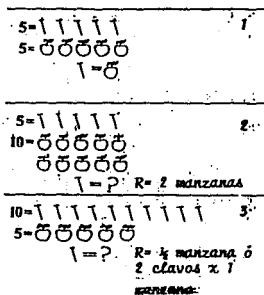
La primera definición a cargo del Instituto Mexicano de Finanzas, pone como causa preliminar el aumento del circulante en un mercado que no está respaldado por una producción.

Luis Pazos nos muestra en forma ejemplificada éste fenómeno, publicado en su libro " La devaluación en México ".

"Si nos encontráramos en una isla en donde se toman como unidades monetarias, cinco clavos y los únicos artículos que existen son cinco manzanas, lógicamente el precio de cada manzana será de un clavo. Si disminuyera el número de clavos permanece invariable el número de manzanas, ¿ Cuántas manzanas se podrán comprar con cada clavo ?, obviamente podríamos comprar dos manzanas

por cada clavo, lo que implica un aumento en el poder adquisitivo de nuestros clavos ó dinero. Pero que pasa, si aumenta el número de clavos a diez y permanece invariable el número de manzanas? ¿Cuánto valdrá cada manzana?, al aumentar el número de clavos en relación a las manzanas, disminuirá el poder adquisitivo de los clavos por cada manzana. A fin de observar con mayor claridad el ejemplo anterior, se presenta la siguiente gráfica.

Manzana = Bienes y Servicios  
Clavos = Moneda  
La inflación y el alza de los precios.



En términos de oferta y demanda, el aumento de circulante se traduce en un aumento de la demanda con mayor rapidez que la oferta, los precios tienden a subir".

En forma de integración de opiniones de éstas definiciones y tomando en cuenta los aspectos relevantes de nuestra economía podemos decir que la inflación en México es :

"Un efecto que es provocado por manipulaciones del aparato económico.

co, y por políticas erróneas de administración, aunado al bajo desarrollo productivo y que se manifiesta con una alza en espiral de precios-salarios de tipo galopante, destruyendo la estabilidad económica de la población".

Explicamos a continuación ésta definición :

Cuando decimos que es un efecto y no un fenómeno, es porque un fenómeno es de carácter natural, es decir que se dá por sí sólo. El efecto es el resultado ó consecuencia de otras múltiples actividades ó hechos que originan de manera especulativa que se origine éste.

Si nos remitimos al inciso anterior, se menciona como la economía de nuestro país ha estado sujeto a la especulación que propician algunos sectores, principalmente, el industrial. Vrgn.- la especulación de divisas que orilló a la estatización de la banca y con esto la salida de capital al extranjero, lo que ocasionó la disminución de las reservas del Banco de México y por lo tanto fuentes de recursos del Gobierno y disminución del ahorro interno, inmediatamente la emisión de dinero nuevo ó inflacionario. Este último paso es la errónea administración y el declive de la economía, que estanca la productividad ó el aparato productivo, es por ello que los costos de producción aumentan comenzando la inevitable alzas de precios y deteriorando el poder adquisitivo de los habitantes.

1.1.2) Causas de la inflación :

Pretendamos llegar a mostrar lo que realmente origina la inflación en México, nuestra definición que es en realidad nuestra primera impresión de lo que hasta el momento se ha dado en la economía.

Es menester comenzar a mostrar la causa de la inflación en nuestro país y Luis Pazos nos hace referencia de que en algunos estudios económicos se sitúan en el año de 1874, en donde el peso mexicano valía más de una unidad-dólares. Es decir, el peso mexicano tenía más valor que la moneda Estadounidense. En el año de 1976, se consideró que el dólar llegó a su mayor poder adquisitivo con respecto al peso, pues en ese año la relación cambiaría era de veintitres pesos ochenta y dos centavos por cada dólar. En 1976 el poder adquisitivo del peso mexicano fue veinte veces menor en relación al peso de 1874. Luis Pazos indica que un elemento que destaca es la improductividad o mejor dicho una producción muy pobre. Entonces este es un primer factor que causa la inflación la productividad no adecuada.

Continúa Luis Pazos mencionando que a su consideración, el gasto Público excesivo lo cual nos ha llevado a un aumento en el endeudamiento externo, esto puede ser confirmado si nos remitimos al año de 1979, cuando el auge petrolero comenzó y se negoció los préstamos para invertir en activos que se usarían en la extracción del petróleo.

Rogelio Hernández Rodríguez autor de " Empresarios Banca y Estado " nos deja ver las siguientes situaciones :

Durante los sexenios del Lic. López Portillo y Lic. Echeverría, se vislumbra un extremoso politicismo y la puesta en marcha de políticas erróneas, como en la administración de las finanzas Públicas y la especulación de sectores internos como lo es el industrial, y respaldando lo que Luis Pazos menciona del Gasto Público realizado en exceso. Esta etapa continúa exponiendo Rogelio Hernández, conocida como desarrollo estabilizador, se encuentra indisolublemente asociada al nombre de Antonio Ortiz Mena Secretario de Hacienda, durante dos sexenios tan diferentes como los de Adolfo López Mateos y Gustavo Díaz Ordaz". Ortiz Mena conjuntamente con el Lic. López Portillo llevan a cabo la política inadecuada de petrolizar la economía. Sin embargo, se conocía de que la inversión Gubernamental había recurrido sistemáticamente al sobregiro del Banco de México con lo que se generó fuertes presiones inflacionarias. En este sentido, su esquema conlleva un juicio sobre la inflación y sus orígenes, juicio que gracias a la aplicación del modelo se convertirá en un principio indiscutible, en donde el principal culpable sería el estado lógicamente el gobierno acaba las reservas y procede a emitir dinero inflacionario.

Así también, la práctica de contraer el gasto Público cada vez que se aumenta la inflación es tan antigua como la promoción del desarrollo. " La inflación va a ser explicada de muy variadas formas por el gobierno y el sector Privado. Para el primero hay dos causas, la interna dada por las irrisponibles alzas de precios y excesivo gasto Público. La externa tal vez la más importante, es aquella que llegaba por vía importaciones y capital extranjero.

La inflación, por tanto, se aceptaba como compañera indeseable pero inevitable, como diría el Lic. José López Portillo, la inflación no es una alternativa, sino un modo con el que tenemos que acostumbrarnos a vivir en un período relativamente largo.

Para la iniciativa privada, en cambio la inflación es un fenómeno puramente monetario que se produce en última instancia por el gobierno, el cuál se excede en su gasto y recurre para financiarlo a la creación del circulante, sin embargo ésta forma de aludir el origen de la inflación no era compartida por todo el sector industrial como se deja ver en una asamblea e informe de la ABM (Asociación de Banqueros Mexicanos), el cuál decía que el país generaba un crecimiento de la demanda que no puede ser igualado por la oferta, pues las posibilidades de expansión de ésta última tienen limitaciones de naturaleza diversa, lo que provoca un resurgimiento de la inflación. Este último factor también es considerado en resumen como el desequilibrio entre la oferta y la demanda. Como Luis Pazos lo muestra en su libro de la devaluación de México.

Este autor nos menciona que uno como el otro, cometieron errores. El primero, ó sea el gobierno por considerarlo un costo inherente al crecimiento y que solicitó tiempo para vencerla (Ver definición de Miguel de la Madrid).

El segundo, porque no pudo más que culpar al gasto Público de su origen, pero aún así fué cauto porque le reconocía haber contribuido al desarrollo.

Otro aspecto importante que se decía ó mejor dicho se afirmó producía inflación, fué el mecanismo de las tasas de interés.

Es por ello que se comienza a ver como, entre el Estado y la I.P. existe una rivalidad altamente destructiva pero necesariamente ligadas al desarrollo de la economía.

El Lic. López Portillo al referirse a la inflación, mencionó " cada grupo, afirma, escoge su enemigo predilecto y le imputa la causa. Para un sector, la causa de la inflación es el gasto Público. Satanizan al Estado y lo acusan de la inflación. Pero también, hay quienes acusan al imperialismo ó a los comerciantes, cuando en la realidad resulta de una combinación de éstos elementos.

Un factor importante lo es también, la política externa de cualquier país con quien México tenga relación : El hecho de que a México le cierren mercados y le impongan medidas de proteccionismos y se importen insumos con aranceles muy altos a éstos, hace que en México se conozcan los efectos de una importación de inflación.

De ésta manera, podemos realizar un cuadro que presenta en forma sintetizada los orígenes de la inflación ó su causalidad.

## I N F L A C I O N

### FACTORES INTERNOS.

- Productividad insuficiente.

### FACTORES EXTERNOS.

- Proteccionismos de Países con mejor economía.

- Gasto Público Excesivo.
- Políticas erróneas de Administración de las finanzas Públicas.
- Especulación de Sectores Internos.
- Emisión de dinero inflacionario.
- Altas tasas de interés sin respaldo de infraestructura.
- Aplicación de modelos económicos de más de 4 sexenios de antigüedad.
- Alzas de precios sin control Gubernamental.
- Inversiones con fondos extranjeros sin redituabilidad en infraestructuras.
- Compra de insumos a más alto precio por importación.
- Mercados no alcanzados por incompetencia de los productos.
- El alto costo de los servicios de la Deuda Externa.

### 1.1.3) La inflación en el Entorno Económico :

La inflación afecta a las personas Físicas y sistemas de producción y comercio de manera idéntica; pero las formas de contravenir sus efectos son muy diversas por cada una de ellas; así tenemos que las civiles tienen el siguiente aspecto :

Uno de los principales problemas que presenta la población, es la pérdida del poder adquisitivo de la moneda o el aumento de los precios de los bienes y servicios que desea adquirir, mientras que su sueldo o salario se man tiene fijo.



Hablamos de Sueldo y Salario con la reserva de que así se ha clasificado la forma de percepción entre las clases sociales medias y las clases obreras, siendo ésta última la que reciente con mayor peso la pérdida del poder adquisitivo de la moneda. Pues aumentándole a su salario fijo que no es representativo, en la actualidad, en relación a las alzas de los productos. El alza generalizada de los precios ó en cascada de los productos fomenta la merma del salario.

Veamos en forma ejemplificada el accionar de una pirámide inflacionaria; considerando el aumento de el Energético Gasolina :

Consideramos que en el año de 1981, cuando al anunciar Estados Unidos que no compraría nuestro petróleo por estar sobrepreciado, México comenzaba a producir el petróleo con esfuerzos y ya había recibido "apoyo financiero" en el exterior, su producción no fué tanta como la de la OPEP y no pudo bajar el precio del petróleo a los mismos niveles, lo que fué aprovechado por los Estados Unidos y otros países para presionarnos a bajarlo. Origen que tuvo en el Medio Oriente con la Guerra de Irán e Irak, países petroleros que bloquearon entre sí su producción petrolera, lo que orilló a los países de la OPEP a aumentar su producción petrolera para no perder mercado y lógico a un aumento de producción una disminución del costo unitario del barril de petróleo. Entonces no se hizo esperar la elección de aquéllos países anulando los contratos de compra de Petróleo. México para ese entonces, ya había invertido y el dinero ó mejor dicho las divisas que no obtendría de los pedidos cancelados castigarían duramente a ésta; lo que llevaría a no lograr los programas de expansión requeridos. La única salida era absover la diferencia entre el valor

del Barril-Petróleo de venta y la reducción obligada.

No se realizó mucho tiempo, PEMEX anuncia un aumento en los Hidrocarburos y coproductos.

El aumento a éstos productos afecta a las Empresas que necesitan de este para producir los bienes y servicios y lógicamente, aumentan el costo de los productos, luego éste mismo continúa con una serie de intermediarios que para no perder continúan aumentando el costo, así se ve como el transporte sube y del mismo modo las tarifas de transporte y los productos de origen petrolero.

Esto explica la forma en que actúan algunos de los elementos que ocasionaban la inflación en México :

- 1) Una política externa no manejable por el Gobierno.
- 2) Una producción inferior al mercado internacional.
- 3) Endeudamiento sin previsión.
- 4) Aumento de costos = a Especulación.
- 5) Aumento de precios en cascada.

Comienza ésta espiral al otorgar aumento de sueldos y se cicla este efecto.

Así puede verse la interacción de los elementos y como resultado el aumento de la inflación, por lo que seremos más parciales y justos al mencionar que la inflación es causada por la interacción de multifactores y se ciclan en los sectores internos del país. Veamos estos modelos que creemos son aplicables.

De ésta manera creemos que queda explicado como y que efecto tiene la inflación en el entorno económico y a manera de un cuadro sinóptico, exponemos a que áreas "golpea la inflación".

PERSONAS FISICAS.

- a) Precios.
- b) Poder adquisitivo.
- c) Ahorro.
- d) Sueldos y Salarios.
- e) Empleo.

PERSONAS MORALES.

- a) Costos.
- b) Producción.
- c) Inversión.
- d) Gastos.
- e) Obtención de Crédito.
- f) Impuestos.

Esto que escribimos complementando lo antes mencionado, es con el objeto y resultado de aumentar nuestra investigación. Ludwig Von Mises, en su libro Teoría del Dinero y Crédito, menciona lo siguiente :

"El poder adquisitivo del dinero" significa lo mismo que el nivel general de precios. La disminución ó el incremento del poder adquisitivo del dinero es lo mismo que el aumento ó la reducción del nivel de precios.

Otros factores pueden operar sobre el poder adquisitivo de la moneda ó el nivel de precios, elevándolo ó reduciéndolo :

En una balanza hemos colocado del lado derecho, el dinero en circulación (circulante M1). Del lado izquierdo, hemos colocado todo cuanto se compra y se vende, podemos decir que se intercambia por medio del dinero.

El fiel de la balanza registra incrementos ó disminución del poder adquisitivo del dinero, ó sea en el nivel de precios.

Analicemos brevemente, cada una de las ocho fuerzas que pueden afectar el fiel de la balanza, haciendo que registre incrementos ó disminución en el nivel de precios, suponiendo que en cada caso, los otros siete factores siguen sin cambio alguno.

1 (a) Disminución del abastecimiento de lo que se intercambia por dinero. Esto disminuye el poder adquisitivo del dinero e incrementa el nivel de precios; Ejemplo, un desastre agrícola destruye las cosechas y disminuye al abastecimiento y suben los precios. El dinero rinde menos.

1 (b) El incremento en el abastecimiento de lo que se intercambia con dinero. Esto aumenta el poder adquisitivo del dinero y disminuye el nivel de precios. Ejemplo, buen clima y lluvias permiten cosechas en gran abundancia. Se incrementa el abastecimiento de víveres y bajan los precios. El dinero rinda de más, luego entonces el poder adquisitivo del dinero, se incrementa.

2 (a) Incremento en la demanda de lo que se intercambia con dinero. Esto disminuye el poder adquisitivo del dinero y provoca un incremento en el nivel general de precios, siempre y cuando como hemos mencionado anteriormente, los otros factores no sufren cambio. Ejemplo, incremento de la población, significa mayor demanda de víveres, vestido, habitación, transporte, etc. la demanda incrementada preciona los precios, disminuye el poder adquisitivo del dinero. El dinero compra menos.

2 (b) Disminución de la demanda de lo que se intercambia con dinero. Esto aumenta el poder adquisitivo de la moneda, ó sea baja el nivel general de precios. Ejemplo, una terrible peste diezma la población, los requerimientos de la población disminuyen grandemente, la demanda de bienes y servicios disminuye, y sube el poder adquisitivo del dinero, los sobrevivientes pueden comprar más con su dinero, el nivel de precios ha bajado.

Hasta ahora hemos visto los factores que afectan al poder adquisitivo del dinero, del lado de todo aquéllo que se compra y se vende con dinero. Pero además de los cuatro factores que hemos visto, operan otras cuatro lados monetarios. Examinemos éstos factores y observemos como afectan el valor del dinero, su poder adquisitivo ó el nivel de precios que después de todo es lo mismo.

3 (a) La disminución del circulante monetario (m<sub>c</sub>). Este factor mueve la fiel de la balanza hacia el incremento en el poder adquisitivo de la moneda ó sea hacia una reducción en el nivel de precios. El dinero compra más. Visualicemos el siguiente ejemplo, un incendio destruye la fábrica de billetes que opera el BNM en la avenida Legaria en el Distrito Federal. Por diversos motivos no reinicia operaciones. Al pasar el tiempo, los billetes en circulación, que forman parte del circulante total (m<sub>t</sub>), se desgastan, se desbaratan, y va disminuyendo el circulante, al haber menos dinero en circulación, al disminuir el abastecimiento del mismo, los precios comenzarán a bajar, el poder adquisitivo del dinero que vaya quedando en circulación, se verá incrementado. El dinero comprará más.

3 (b) El incremento en el abastecimiento del dinero ó sea, el circulante monetario (ml). Este factor inclina el fiel de la balanza hacia la disminución del poder adquisitivo del dinero, hacia el incremento de los precios. Estamos viviendo ésta situación, actualmente para lo cuál no se necesita mucha imaginación y visualizar la operación de este factor, si incrementamos el abastecimiento del circulante y disminuimos del nivel de precios. El poder adquisitivo baja y el dinero compra menos.

4 (a) El incremento de la demanda del dinero en si mosmo aumenta el poder adquisitivo del dinero y el fiel de la balanza indicará una disminución en el nivel de precios. El incremento de la demanda del dinero que queremos traer en la bolsa ó tener en caja ó tener en la cuenta de cheques, es la necesidad de liquidez que cada quién siente y varia de persona en persona, según sus necesidades y actividades; la incorporación de zonas alejadas a la economía nacional, significa que la gente que vive ahí, que tiene la necesidad del dinero y ésta sólo se limita a la necesidad de tener un stock de dinero, ésto ocasiona un incremento en la demanda del dinero, la inclinación de éste factor tiende aumentar el poder adquisitivo del dinero y baja el nivel de precios por que al mantenerse la necesidad del stock de que el dinero se mantenga en caja queda disponible una fracción menor de circulante, sirve para cumplir con las necesidades de liquidez, una mayor parte (ml) el circulante puede emplearse en transacciones. El dinero compra más.

4 (b) La disminución en la demanda del dinero en sí mismo, Esto ocurre cuando la población en general siente la necesidad menor de mantener saldos de dinero en los bolsillos, en caja ó en cuenta de cheques.

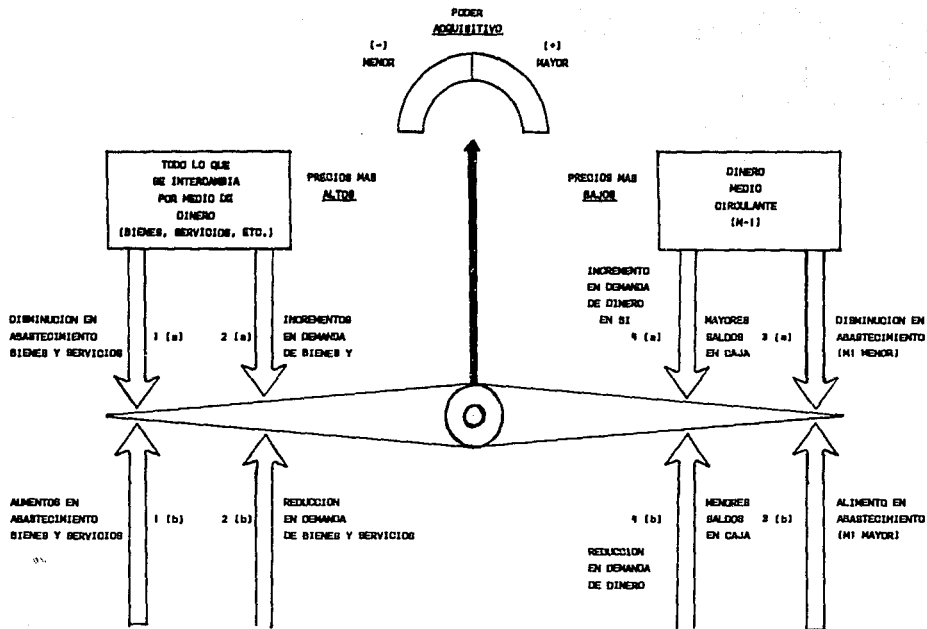
Las computadoras han aumentado grandemente la velocidad de operar con la cuál pueden efectuarse pagos : el procesamiento electrónico de cheques y el uso combinado de tarjetas de crédito combinado con la eficiencia de las computadoras, se ha reducido la cantidad del uso del dinero que la población necesita tener a la mano. Una cantidad menor de dinero sirve para cumplir con las necesidades de liquidez. Una mayor parte de (m), el circulante puede emplearse en transacciones. Este factor tiende a disminuir el poder adquisitivo del dinero y a incrementar el nivel de precios.

Estos son los ocho factores que operan para determinar en el mercado el poder adquisitivo de la moneda ó lo que es lo mismo, el nivel de precios.

Es necesario notar que en ningún caso se trata de misteriosas fuerzas no identificables, sino que éstas fuerzas las descubrimos en nuestra forma de actuar concreta y particular de cada individuo; entre todos los individuos se forma el mercado y de las restante de todas las actuaciones de todos y cada uno de los individuos surge el nivel de precios lo que se llama nivel de precios que sube ó se mantiene estable.

Hoy en día el factor que influye mayormente, es el que disminuye el poder adquisitivo del dinero ó sea que eleva el nivel de precios 3 (b) el incremento en el circulante monetario, es atribuible a la acción, gubernamental, exclusivamente, porque sino los particulares incurriamos en la falsificación de moneda. Los ocho factores operan simultáneamente en las innumerables acciones de los individuos y de hecho otros factores influyen sobre otros, y el aumento del circulante tiene un efecto aplastante sobre el poder adquisitivo del dinero.

El financiero Lunes 15 de mayo 1989 .



MODELO PUBLICADO EN EL PERIODICO EL FINANCIERO DEL DIA  
LUNES 15 DE MAYO DE  
1989



#### 1.1.4) La inflación en las Finanzas de Empresas Mexicanas.

Ahora es tiempo de hablar de las entidades económicas ó mejor conocidas como Empresas. Origen de la Mayoría de los productos y que al estar en operación tienen una participación muy importante en el plano económico ya que representa una fuente de recursos para obreros, empleados, Profesionistas y también participa con sus contribuciones para con el Fisco y otras instituciones ligadas al proceso de recaudación.

Es redundante mencionar su importancia en el plano económico como un participante primordial, están representadas por la Iniciativa privada, cumplen con sus objetivos sociales como particulares y es tal su relevancia en el ámbito que tiene una personalidad Jurídica y éstas han sido definidas como :

"Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para lo cuál fué creada". Boletín A-1 del I.M.C.P. Y dentro de las que realizan actividades económicas éstas empresas con personalidad Jurídica propia y entidades que no la tienen"

Estas entidades cumpliendo con sus obligaciones y a la vez realizando su actividad económica son también afectadas por la inflación.

La situación en la economía nacional como se ha visto ha tocado y danado en sus formas de operar, pues sus efectos se denotan en las políticas de

constricción, en sus políticas de inversión y producción; en sus políticas de Ventas; y en sus formas de tratar de reflejar con veracidad su situación.

Así también, la inflación a través de la historia se ha tratado de nulificar y/o de detenerla, la empresa, es cierto participa muchas veces en forma especulativa y ayuda al accionar inflacionario en sus planos dentro de las decisiones Presidenciales, pero su objetivo permanece, es la de obtener mejores condiciones financieras y reflejándose, ya en lo último en sus fuerzas laborales, todo esto conlleva a pensar que ésta debe de apropiarse de elementos de juicio que le permiten conocer en forma anticipada los posibles efectos de la inflación en sus finanzas para sostener ésta situación ó por lo menos mitigar sus resultados negativos :

La conocida Institución de Contadores Públicos ha emitido algunos criterios que llevan la intención de que la inflación se refleje tal como es; que se tomen medidas en las políticas financieras para afrontar los efectos; y que se cumpla con los principios de Contabilidad generalmente aceptados y son por rubro algunos más importantes que otros ó de alta significancia en un nivel general.

- Inventarios y/o costo de Ventas.
- Inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y la depreciación del activo.
- Capital contable.
- Resultado de activos no monetarios (cambio en el valor de los activos no monetarios por causas distintas a la inflación).

- Costo integral de financiamiento (que además de los intereses incluye el efecto por posición monetaria).

Así la inflación ha tenido trascendencia en las finanzas de una entidad económica y el tratamiento contable de las partidas, punto que será visto posteriormente. Sin embargo podemos mencionar a groso modo algunas medidas que por parte de los profesionistas en la contaduría han tenido influencia en el accionar de las políticas financieras, y comenzar a modificar las cifras sin afectar al principio de Valor Histórico.

En septiembre de 1969, la comisión de Principios de contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, estableció el Boletín A-1 como principio básico de la información contable del valor Histórico. Sin embargo, se estableció que "las cifras registradas al valor histórico podrán ser modificadas cuando ocurran eventos posteriores que las hagan perder su significado".

Y se emitió el Boletín No. 2 "revaluaciones de Activo Fijo".

En 1973 se cambió éste concepto al indicar "deberán ser modificadas aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información.

En 1975 se publicó a la profesión en general, sujeta a discusión y aprobación la "Proposición para el ajuste en los Estados Financieros por cambio en el Nivel General de Precios".

En octubre de 1975, se publicó el B-5 "Registro de las transacciones en moneda extranjera.

En 1977 se publicó el Proyecto del Boletín B5-A denominado "Registro de Los efectos de la flotación del peso".

En septiembre de 1977 se publicó el Proyecto del Boletín B-13 denominado "Actualización del Activo Fijo Tangible. Como vemos ésta inquietud fué importante para el tiempo, que data de los años 70's.

Ahora éstos Boletines más los que se siguen emitiendo, sirven para coordinar el tratamiento contable intrinsecamente con el objetivo de protegerse de la inflación; aquí es donde creemos que analizar sus efectos sobre varios rubros da la importancia e idea más clara.

#### LA INFLACION EN LOS INVENTARIOS :

Pertenece al ciclo financiero a Corto Plazo, son los que constituyen los bienes destinados a la producción para la venta o su producción, tal como la materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancías o las refacciones para su mantenimiento que se consuman en un ciclo normal de operaciones.

Este rubro es afectado por la inflación en el costo de adquisición principalmente, porque el mismo ha sido sujeto a aumentos constantes en sus costos, directamente relacionado con la actividad intermediaria, o bien su adquisición no fué realizada en territorio nacional, su costo de importación más el costo de la inflación que el material tenga al llegar a su almacén, incluye la suma de erogaciones hasta su compra.

Ante la negativa de aumento de precios por las Secretarías de Comercio, éstas materias ó productos son ocultados con fines especulativos.

El mencionar efectos especulativos sobre las mercancías, es hablar de incrementos forzados que indiscutiblemente se reflejarán en un alto costo de producción y/o compras realizadas por la compañía. Esta última por lógica mercantilista derramará los altos costos en sus productos encareciéndose para el consumidor final que resentirá con mayor potencia el efecto negativo.

#### CUENTAS POR COBRAR :

Estamos hablando de un rubro muy importante que las compañías han instalado dentro de los estados financieros y que desde tiempos atrás fué implementada como una placentera y redituable política de Ventas. No ventas en efectivo si no el de tipo crediticio.

Esta forma de vender tuvo un buen recibimiento por clientes que al tanto de la inflación sostenían que les permitía tener la posibilidad de invertir en inventarios u otro rubro que pudiese darles buenos rendimientos a más corto Plazo y tiempo para pagar; después para realizar apalancamientos Financieros. Hoy esa idea virtualmente ha cambiado :

- 1) La empresa la adopta por necesidad de vender a como de lugar "siempre es más seguro que te deban a deber"...
- 2) Los clientes la solicitan con más ansiedad ya no de invertir a corto Plazo, sino de Financiarse y esperar a que la rotación de

sus flujos de efectivo se realicen.

- 3) Lo que comienza a formar un nuevo tipo de financiamiento que el gobierno consideró en las reformas de 1987 al implementar la de nominada ganancia inflacionaria.

El sistema de las cuentas por cobrar se fundamenta en la confianza de ahí su terminología en latín "CREDERE" que es confianza. Y las empresas podían obtener mayores ventas; lo que instó a realizar políticas financieras para éste rubro de entre las que podemos resumir y considerar como generales.

- Se determinan políticas de Estudios Económicos del Cliente, donde se visualizan sus posibilidades de solventar el préstamo.
- Políticas de Otorgamiento de Crédito.  
Que son esencialmente las condiciones normales ó especiales a las que será sujeto el cliente, en términos de Cantidades, montos, plazos para liquidar y se considera el interés del servicio.
- Políticas de Cobranza.  
La manera de recuperar lo otorgado al cliente, va desde la forma en que el cliente debe liquidar hasta la capacitación de los cobradores.
- Políticas de Documentación.  
Es como se garantiza la recuperación del crédito, entendemos por documentar el acuerdo mutuo y obligado de la contraprestación y el pagar reflejado en Documentos Cobrables, a un periodo como Págaros, Facturas, etc...

- Políticas Financieras.

Es lo relativo a los intereses que devengará el préstamo a periodos pactados.

- Políticas de sanción.

Lo mismo que el punto anterior, pero con la disyuntiva de que se ejerce principalmente con clientes morosos.

Estas políticas hoy en la actualidad, comienzan a generar muchos problemas debido a la inflación; pues el desequilibrio económico afecta esas políticas de forma inmediata y reflejable en la recuperación del crédito.

Así vemos que las políticas de estudios económicos son más rigurosas y que se vuelven de tipo elitista, al seleccionar al cliente en mejores condiciones.

Las políticas de Cobranza y Crédito se modifican en forma tal, que ya no se espera que el cliente pague en su plazo sino que desde antes se le recuerda con la presencia constante del Cobrador.

Se reducen los plazos de cobranza de 30, 60 y 90 días y una de las más socorridas la de mayor de 90 días de plazo, ya que dió entrada a las nuevas políticas de crédito en plazos menores de 8 y 15 días.

V por lo que respecta a los intereses de Mora, se calculan en forma automática día tras día, siendo una cualidad de la informática hoy en día.

Eso es la afectación en forma operativa, en otro punto de vista y

por lo regular de tipo auditoria, los efectos financieros que se tienen son los siguientes :

- 1) La empresa invierte mucho dinero para otorgar financiamiento, lo que produce que su ciclo financiero se prolongue más.
- 2) Esto conlleva a que la empresa autofinancie a las demás empresas, descapitalizándose asimismo.
- 3) Y este medio de financiar a las otras empresas se grava de acuerdo al art. 7 B del I.S.R. base nueva 1987.
- 4) Sus costos de Operación se aumentan en forma progresiva.
- 5) La inflación produce un efecto tal, que los listados de cómputo muestran que la deuda por intereses de los clientes es el 80% de la deuda del capital.
- 6) Los saldos en libros son irreales por estar inflados de intereses y capital ficticios.
- 7) Los estados Financieros muestran cifras no acordes con la situación de la empresa.
- 8) En el orden operativo se aumentará el trabajo administrativo para la calificación de lo realmente cobrable.
- 9) Estas cifras ficticias ocasionan la determinación errónea de ganancias y pérdidas inflacionarias, declaradas en los pagos Provisionales.

Y se reducen los plazos de cobranza de 30, 60, 90 días y la famosa "más de 90 días" y se ha comenzado a pactar los pagos de 8, 15 y el C.O.D.

(Cobre ó Devuelvase).



Como vemos el crédito ahora es bueno, siempre y cuando los procedimientos de recuperación disminuyan, es tan verídico como el ver en nuestro ambiente el uso frecuente de las tarjetas de crédito de cualquier institución de Banca Múltiple y es una fuente de financiamiento; para consorcios industriales y monopolios del sistema Bancario que captan sus utilidades de la actividad prestamista, que no es actual pues esta ya se remonta a la época colonial cuando la iglesia obtenía recursos al prestar por medios de obras pías, posteriormente los agiotistas que fueron grandes inversores e iniciadores de la banca en México.

Los intereses o servicios son realmente la utilidad de la actividad crediticia; y a nivel de empresa es la forma de recuperar, actualizar y financiar la actividad económica de engranaje productivo del país.

#### COSTO DE FINANCIAMIENTO.

El costo del financiamiento es el interés que se paga por un préstamo ya sea en bienes y/o servicios, considerando como costo de Financiamiento a aquel que se especifica principalmente en efectivo, los cuales son otorgados principalmente por el sistema bancario en México, de las Instituciones de Banca Múltiple, cuando se habla de préstamos de tipo quirografario, refaccio

nario ó de Avio, y si se piensa en Exportación e Importación, NAFINSA otorga los créditos a las empresas dispuestas a entrar a la actividad Internacional, garantizándoles el préstamo con facilidades de pago en moneda extranjera de acuerdo al tipo de paridad preferencial que se pacte. La banca en México, toma como principal factor la inflación; en virtud de la flotación y demeritación del peso mexicano ante las monedas extranjeras, que la inflación se considera para efectos del cálculo de los intereses a pagar. Por eso el crédito se hace bastante caro para las empresas que consideran esta forma de financiamiento, pues los intereses se indexan a la inflación mensual, lo que hace que la renta de ese dinero se haga tan flexible y que los estados financieros tengan que reconocer la inflación en sus rubros. En las empresas de características de transformación, constantemente tienen que evaluar su situación por los préstamos y determinar presupuestalmente la conveniencia de solicitar és los préstamos ó buscar otras fuentes de financiamiento, como lo suelen hacer al inscribirse a la Bolsa Mexicana de Valores, para captarlos en forma de préstamos.

Otra fuente de obtención del financiamiento es con las empresas, que los otorgan por lo regular a precios más bajos y son pagados con productos y/o servicios en forma de compensaciones.

### MAQUINARIA Y EQUIPO.

El activo fijo es uno de los principales rubros que necesitan de financiamiento, ya que los préstamos son dirigidos en su mayoría a éste renglón,

dado que si la empresa desea aumentar su producción; deberá de tener el suficiente capital de trabajo. Pero ese equipo por las condiciones de México, generalmente lo encuentra en países como Alemania, Estados Unidos, Japón, Brasil, Checoslovaquia.

Las maquinarias que son importadas, al adquirirse incluyen la inflación del país de origen, provocando así una inflación importada.

La inflación en éste tipo de rubros tiene un efecto que conocemos cuando se adquiere un bien fijo, la depreciación debería de disminuir su valor en libros hasta quedar en valor de reposición, sin embargo la inflación los hace aumentar de valor, de ahí la necesidad de revaluar los activos conforme a los métodos que se establecen en boletín emitido por el Instituto de Contadores Públicos y en el B-10, que menciona dos métodos :

- a) El método de ajustes por cambios en el nivel general de precios, que consiste en corregir la unidad de medida empleada por la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en lugar de pesos m=nominales.
- b) El método de valuación de costos específicos, llamado también valores de reposición, el cuál se fundamenta en la mediación de valores que se generan en el presente, en lugar de valores provocados por intercambios realizados en el pasado.

Este efecto inflacionario abarca una variedad de efectos negativos, por ejemplo :

Un automóvil que fué adquirido en 1970, para 1980 su valor debería ser el de ceros ó de salvamento, sin embargo supongamos que se quiere vender en ese último año, siendo que se adquirió en \$ 20,000.00 y en 1980 se vende a \$ 1'200,000.00, aunando que los precios en un mercado de oferta y demanda son subjetivos; porque cada quién vende al precio que quiere y es asunto del particular si acepta ó no. Este es un ejemplo que se considera cotidiano y claramente entendible del efecto de la inflación, es en éste rubro que su valor aumenta de manera subjetiva ó especulativa.

#### ACTIVOS MONETARIOS Y NO MONETARIOS.

En épocas de Inflación no es recomendable que las empresas mantengan una gran inversión en sus activos circulantes, debido a la acción devaluatoria del peso.

Por eso financieramente la empresa debe de contar con fondos fijos, que sean suficientes para cubrir las necesidades que tenga que realizar la empresa a corto plazo.

Pues la flotación del peso en desliz cambiaría día con día lo deja a merced del comportamiento y políticas fijadas de paridad frente al dólar, es por ello que empresas Mexicanas opten por invertir en dólares, y manteniendo reservas de éstos de tipo controlable.

Podrían considerarse como una acción "antinacionalista", pero desde otro punto de vista, inversión es la prevención ante las constantes variaciones

pérdidas del poder adquisitivo del peso Mexicano. Esto es la disyuntiva que podría explicarnos porqué el Empresario prefiere sacar divisas e invertir en los Bancos extranjeros a dejarlos aquí sujeto a devaluación, y es la explicación de lo que sucedió en 1982, (fuga de capitales).

La inflación ha hecho su aparición de una manera muy fuerte y al igual que orilló al Gobierno a cambiar sus estrategias financieras y fiscales como a las personas físicas les ha orillado a realizar acciones que los protejan contra la acción devaluatoria del peso mexicano (remontado a 1976), por lo que se ha generalizado en necesidades que son :

- 1) Mantener sus fuentes de trabajo.
- 2) Se fomenta el ahorro familiar.
- 3) Preocupación por adquirir un mayor ingreso al grado de invertir en pequeños negocios.
- 4) Realizar presupuestos familiares con mayor razonabilidad, cuidando siempre cubrir sus necesidades primarias.

Por otro lado los empresarios han comenzado a considerar los aspectos inflacionarios en la toma de decisiones, asimismo, saber manejar las herramientas económicas a su alcance. En los sesentas se tenía un mercado interno cautivo, con un esquema de estabilidad de precios y de tipo de cambios que le permitía tener ganancias, independientemente de las estrategias empresariales que se tomarán. Ahora con la competencia internacional, con una industria que registra bajos niveles de productividad, con un mercado interno deprimido y alternativas financieras muy diversas, la empresa mexicana tiene

dificultad para encontrar opciones adecuadas de desarrollo. Tomar una resolución inadecuada tiene una probabilidad de ocurrencia mucho más alta que el pasado.

La crisis ha provocado que la economía sea un tópico esencial para el tomador de decisiones, pasando a ser, más que una ciencia o técnica, una cultura empresarial.

No es y no puede ser posible que un ejecutivo o empresario cuya tarea sea decidir, no tenga una idea cuando menos aproximada, de lo que acontece en materia económica, ya que ésta juega un papel muy importante en la estrategia financiera y fiscal. Situación que define la supervivencia y desarrollo de la empresa.

No es una actividad aislado, sino un proceso que debe de realizarse para buscar oportunidades de negocios y prever debilidades futuras, así como presiones impositivas a que se estará sujeto en ambos casos el análisis económico es imprescindible.

Un gran número de empresas ha venido tomando resoluciones sin considerar el entorno económico. Sin embargo, la toma de decisión sería más eficiente si se manejaran herramientas que ofrece la economía como lo son: El análisis de mercados, el estudio de la competencia, la metodología de fijación de precios, el análisis de costos de oportunidad, el manejo de las relaciones macroeconómicas y la metodología de Proyección. Es como cuestionarse:

¿ Cuáles son las fuerzas y debilidades del entorno económico ?.

¿ Las metas son congruentes con el medio socio-económico ?.

¿Cuál es el precio adecuado del producto ó servicio ?.

¿ Qué políticas gubernamentales se llevaron a cabo ?.

Para resolver éstos cuestionamientos consideramos cuatro elementos que son básicos en las tomas de decisión, que también han sido afectadas por la inflación :

- 1) El análisis de lo que está ocurriendo.
- 2) Estimación de lo que podría suceder.
- 3) Como impactará el entorno económico en la empresa.
- 4)Cuál es la mejor decisión de enfrentar al medio socio-económico.

Se dice que un economista ocupa la mitad del tiempo diciendo lo que va a ocurrir y la otra mitad diciendo porque no sucedió. Usando ésta misma analogía podemos afirmar que en la actividad deductible y analítica de lo económico empresarial se debe de dar el tiempo suficiente para preveer lo que resentira la empresa por el efecto inflacionario, sin que traslade esa inflación a quiénes lo resentimos más aún. Es cierto que entre las vicisitudes que se tienen, han surgido ante la crisis y la incertidumbre, un sinnúmero de interpretaciones en los diferentes grupos sociales. Si a ésta gama de interpretaciones se añade la gran diversidad de publicaciones especializadas e informativas, se tiene como resultado una tremenda confusión para el tomador de decisiones, tanto para el que maneja, para el que no la herramientas básicas de la economía. La única manera de entender es comprender lo que está pasando en las áreas micro y macroeconómicas incluyendo los cambios políticos.

Así en macroeconomía se tendría que considerar para planear financie  
ra y fiscalmente :

- 1) Evolución de la economía nacional;
- 2) Evolución de la economía internacional;
- 3) Comportamiento del sector industrial;
- 4) Política de tipo de cambio;
- 5) Impacto de la apertura comercial;
- 6) Tasas de interés y recursos financieros;
- 7) Mercado bursátil;
- 8) Estabilidad de precios;
- 9) Niveles salariales;
- 10) Política Monetaria;
- 11) Política fiscal.

En microeconomía :

- 1) Competencia internacional en el mercado interno.
- 2) Penetración de la industria Mexicana en los mercados internaciona  
les.
- 3) Análisis sectorial de la industria : tendencias y proyecciones.
- 4) Cambios en el patrón de desarrollo industrial.
- 5) Cambios tecnológicos e incidentales en los patrones de mercado e  
industrialización.
- 6) Análisis de las competencias y reacciones esperadas.
- 7) Los patrones de consumo de la población.
- 8) Análisis de la demanda.



- 9) Predicciones de venta en mercado.
- 10) Incidencias de las políticas del sector Público en la empresa.

En conclusión, a éste criterio, creemos que en la empresa existen tres decisiones fundamentales relacionadas intrínsecamente con el entorno económico.

- 1) Los referentes al producto : características, especificaciones del mismo;
- 2) Las referentes al mercado : ofertas y demandas;
- 3) Y las referentes a las finanzas : obtención de recursos, pago de los factores productivos, el uso de recursos ociosos y la valoración de la inflación con todos sus efectos.

Veamos ahora los efectos de la inflación en el crédito de financiamiento : de los efectos que reciente la empresa también se considera la programación del consumo, la producción o la inversión se hacen muy difíciles la intermediación financiera y la utilización productiva del crédito se complican en relación directa al efecto inflacionario. En México la reactivación económica depende de el fomento del ahorro interno, pues los recursos externos serán escasos y por ende caros.

El financiamiento de importantes déficit fiscales en el mercado interno, altas variables de inflación, y expectativas cambiarias adversas, han provocado altas tasas de interés real o la intermediación financiera. En cualquier forma con o sin los bancos el uso de crédito en condiciones inflacionarias se es muy poco viable. Hasta ahora, en la práctica, se ha hecho en

fasis en la adecuación de las operaciones pasivas del sistema financiero al medio macroeconómico inestable y contraccionista del sistema Mexicano.

La innovación en lo respectivo a instrumentos de inversión y de captación fomenta la intermediación, por tanto se vuelve a encontrar un dinero muy manejado por los bancos con intereses altos.

Y el crédito, es decir bajo condiciones de inflación, se presentan distorsiones que afectan al usuario del mismo.

- 1) Existe una amortización anticipada de los créditos, la cual incide de significativamente sobre el plazo promedio efectivo de los mismos y que son convertidos en función a la inflación.
- 2) Los plazos a los que son contratados los créditos pierden significado, ya que el plazo promedio efectivo también se indexa a la inflación.
- 3) Este fenómeno no alcanza a neutralizarse por tasas de interés reales negativas. Aunque parezca ilógico, a tasas reales negativas puede corresponder el fracaso de proyectos que en épocas de estabilidad soportarían tasas reales positivas.
- 4) El subsidio por la vía de tasas de interés, a menos de que sean exageradamente elevados, no compensa significativamente el efecto de la amortización anticipada.

Pero porque son tan altas las tasas de intereses reales, según el Banco de México, "En los criterios generales de política económica, se esta

blecia que "Las tasas reales de interés deberán continuar otorgando rendimientos reales a los ahorradores y según con los criterios generales de Política Económica para que bajen las tasas de interés deben sanearse las finanzas públicas.

Devolviendo a nuestro tema su objetivo, creemos que éstos son los conceptos que más importancia tienen en el ciclo económico de una entidad. Pero queremos participar que la inflación es cuantificada y registrada por éstas entidades; precisamente con la intención de tener elementos de juicio que les permitan a los que dirigen las políticas, disminuir ese margen de error.

#### 1.1.5) LA INFLACION Y SU TRATAMIENTO CONTABLE.

Este punto es muy importante, porque la forma que se dará a conocer dista de lo que conocemos como el registro contable. Nuestra posición al plantear éste tema parte de lo que dentro de la estrategia empresarial para con las políticas que adoptará la entidad; es contemplar la inflación. En lo referente a su cuantificación o cálculo, es la representación en los estados financieros tratada correctamente y es como la inflación con el tratamiento adecuado podrá ser reflejado en la contabilidad, procurando que los usuarios de la información tengan en los estados financieros los elementos y las características que son relativas a la información contable :

- a) Confiable; porque de ahí se toman las decisiones.
- b) Estable; se refiere a que debe mantenerse consistente.

- c) Objetiva; por que la información debe de ser imparcial y no especular con resultados, de tal manera que no interfiera en los interéses de los usuarios.
- d) Verificable; porque puede ser confrontado contra otros procesos y reglas de operación.
- e) Provisional; porque la información no es un hecho totalmente acabado, todas éstas son el antecedente de la teoría de la contabilidad financiera.

Porque la inflación mal interpretada dará lugar a equivocaciones a grado tal de decretar utilidades fictas y en si resultados muy fuera de la realidad en la determinación de los pagos Provisionales.

Y también porque en éstos últimos se plasmó una serie de rubros que ante el aspecto tributario fueron considerados útiles para gravarse, es así en una forma sencilla que el tratamiento inflacionario debe considerar éstos aspectos :

- a) Conservar en sus registros la esencia de los principios de Contabilidad generalmente aceptados;
- b) Deben adecuarse métodos de reexpresión sin atentar contra la realidad de su información;
- c) Y deben cumplir con las disposiciones fiscales, incluyendo su significado real para hacer de las cifras obtenidas un fiel reflejo de las políticas adoptadas por la entidad, y se puedan tomar decisiones importantes y sean fuente de conocimiento a su vez contra

*Los efectos inflacionarios;*

d) *Saber utilizar la información como un indicador económico a nivel microeconómico.*

*Teniendo en cuenta éstos aspectos, comenzaremos a estructurar éste tema, refiriéndonos a la inflación y su tratamiento.*

*Los cambios económicos en el entorno de la empresa afecta, como ya vimos sus finanzas. Para esto se mencionó como el empresario debe de ir ade cuando sus estrategias de tal modo de que cualquier acción que se tome, debe estar salvaguardada contra los efectos negativos de la inflación. A su vez se mencionó en su oportunidad como diversos sectores que tienen investigaciones sobre la inflación y su repercusión han puesto ha disposición del empresario de sus métodos para afrontarla.*

*Esta es la gama de alternativas de que se puede valer la empresa pa ra diseñar su propio modelo contabilizador, acatando lo licito y permitible.*

*En primera instancia veremos lo que el Instituto de Contadores Públi cos ha precisado...*

*Cuando la crisis pareció estar siendo controlada y en el año de 1979 la petrolización fué el primer aspecto que era más sobresaliente y también, la inflación lo era, pero en planos no tan importantes, es por eso que para las actividades presidenciales no encajaban dentro de sus cambios estructurales, y como lo hicimos notar, se trata de erradicar la inflación para siempre y lo que hoy en día solamente se ha podido es contenerla. Sin en cambio, éste ins*

tituto comenzó a preocuparse, y empezó a tratar el asunto desde un punto de vista financiero, lo que como se ha observado no era una herramienta que fue ra la única solución, dando origen a la emisión del boletín B-7 : Revelación de efectos de inflación en la información financiera, en este se trata sola mente el establecer los lineamientos de su significancia, referente a los va lores históricos de los activos de las empresas, este boletín fué posterior mente suplido por el Boletín B-10 .

Ahora la inflación es de suma importancia porque en aspectos de la utilización de herramientas, que coadyuven al sistema contabilizador, se han tenido entre otras consecuencias en la planeación y ejecución de programas y sobre todo en la elaboración de presupuestos; antes éstos últimos podían ser realizados hasta con cinco años de anticipación por la estabilidad económica, después de entrar al receso económico éstos son tan flexibles que no son realizados a tan largo plazo. Aún así se continúa utilizando por su gran efica cia, y aunque es sometido a constantes ajustes se visualizan los hechos más importantes y se proyectan en forma conservadora :

Para ese tiempo simultáneamente se dieron dos respuestas, con el objeto de poder reflejar la posición real de la empresa:

- a) El método de ajuste por cambios en el nivel general de las em presas; que consiste en corregir la unidad de medida empleada por la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en lugar de pesos nominales;
- b) El método de actualización de costos específicos llamado también valores de reposición, el cual se funda en la medición de valo

res que se generen en el presente, en lugar de valores provocados por intercambios realizados en el pasado.

Aquí es donde surge una duda : Los analistas hablan de reexpresión los fiscalistas de actualización (art. 19 de L.I.S.R.) y los actuarios hablan de reevaluar : ¿ Es lo mismo ?...

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española "Reexpresar es la representación de una cantidad".

Reevaluar "Es redeterminar el valor de una cosa".

Actualización "Volver actual, dar actualidad a una cosa y en economía es ajustar valores para tenerlos en cuenta en el momento de tomar una solución ó decisión.

Tal vez no tenga la importancia que se le ha dado y finalmente se acuerde que es lo mismo, el trasfondo de esto, es que tan sólo con no comprender bien una palabra ó párrafo de la Ley del I.S.R. ó darle otro enfoque, tiene consecuencias, al grado tal de pagar impuestos, tal vez no justos.

Retomando la expectativa del tratamiento contable de la inflación hemos comenzado a utilizar los términos de reexpresión, actualización ó revaluación, y todos éstos parten respetando el principio de valor Histórico, y siguiendo las normas de aplicación, se sugiere actualizar ó reflejar adecuadamente los efectos de la inflación, en los siguientes rubros por ser considerados altamente significativos en la repercusión de la inflación.

- Inventarios y costo de ventas (ahora compras).

- Inmuebles.
- Maquinaria y equipo.
- Depreciación acumulada.
- Capital contable.
- Costo integral de financiamientos.
- Circulantes.

Así hemos determinado en forma breve los métodos de reexpresión de cifras; que se usan generalmente por sugerencia de el prestigiado Instituto de Contadores Públicos, de los cuáles hablaremos con mayor amplitud durante los ejercicios teóricos/prácticos que se presentarán.

Hablar de la reexpresión de las cantidades y valores que tiene una entidad, se habla de los documentos formales que contienen esas cifras; conocidos como Estados Financieros.

Los estados Financieros cumplen con el objetivo de presentar la información que la entidad a cuantificado y expresado en términos monetarios Balance General, Estado de Resultados que han estado sujetos a constantes cambios derivados de diferentes situaciones inflacionarias.

Este fin informativo que está vinculado a la contabilidad y que a su vez se relaciona con el medio económico, debe de presentarse acatando las disposiciones en lo relativo a los principios de contabilidad generalmente aceptados por la técnica contable y a su vez satisfacer las necesidades de uso general de los inversionistas, acreedores y funcionarios de las empresas.



La revelación de información debe estar orientada al desempeño de las actividades de la empresa, su composición financiera y su posibilidad de obtener razones financieras viables y reales.

Anteriormente la inflación se mencionaba en notas explicatorias al calce de los Estados Financieros, posteriormente surge la opción de presentar rubros estimativos como pudiera ser en un estado de resultados, la denominada Ganancia Inflacionaria.

Legalmente sabemos que la revelación manipulada de la información contable puede ser sujeta a actos periciales y determinar agravantes punibles a la empresa ó quién los haya avalado, atentado contra el principio de revelación suficiente.

De lo anterior, puede desprenderse el concepto que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) ha originado para este principio.

"La información contable presentada en los Estados Financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad".

Este último concepto es muy exacto a nuestro parecer, en virtud de que al decir "todo lo necesario" deja abierta la exposición de incluir los efectos de la inflación.

La inquietud del tratamiento contable se ha extendido a otras áreas de la contaduría como lo es la auditoría en relación al control Interno, que

debe de contemplar los efectos inflacionarios, tal como se muestran en los boletines G-07, H-11, H-03, "Procedimientos de auditoria para la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera".

"Repercusión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera en el Dictamen del auditor".

"Repercusión en el dictamen del Contador Público del reconocimiento de los efectos de la inflación en la información Financiera".

Estos documentos de orden normativo indican los procedimientos adecuados, relacionados con los boletines B-7 y B-10 para la presentación de los Estados Financieros.

Estos fundamentos y normas contables son adoptadas por las empresas para realizar la actualización de los estados Financieros que elaboran. La diversidad en la gama de giros pone de manifiesto la adopción de cualquiera de los métodos de actualización, siempre y cuando conserven el principio de consistencia.

Por lo que respecta a la organización estructural de la empresa ésta se ha visto también afectada. La necesidad de tener esta información actualizada, ha incrementado el trabajo administrativo, al grado de originar nuevos departamentos, asignándoles a éstos la función de determinarla y cuantificarla.

### 1.1.6) La inflación en los impuestos.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta a partir de 1987, presentó como inovación, el pago de impuestos a la denominada ganancia inflacionaria, situación que en ese entonces fué recibida por los organismos económicos con gran sorpresa.

Más aún en cambio ésta actitud gubernamental fué tan sólo adecuar sus finanzas Públicas a la situación que las empresas privadas, ya habían tratado de manejar con la implantación de reexpresiones y métodos de valuación de sus recursos.

El gobierno también adecúa sus recursos obtenidos, via contribuciones, adicionando a sus preceptos establecidos en ley conceptos como el de "Ganancia y Pérdida Inflacionaria", tomando como base coeficientes de inflación para la determinación del componente inflacionario.

Este fenómeno que revela un trastorno funcional por adecuar los preceptos legales a la situación económica presentada, fué resultado de aciertos y errores del gobierno, es cierto que el estado tiene las deficiencias en el manejo de las Finanzas Públicas, lo erróneo estriba en que la implantación de algún modelo ó estructura impositiva no se adecua a la realidad de las entidades económicas que también tratan de subsistir en el ambiente inflacionario que se vive.

La diferencia que los Contadores se cuestionan, ¿ Porqué se emiten

*cambios estructurales a las tasas y disposiciones legales sin considerar la realidad que viven las empresas ?...*

*Hace quince años nadie pensaba que se daría la situación de que la inflación tendría un efecto sobre aspectos legales; no obstante hubo quien la sugirió, por ejemplo; en el Universal el día 15 de junio de 1981, el industrial Ernesto Fernández declaró lo siguiente : "Realizar una radical revisión y adecuación de las normas y técnicas de registro contable, de las situaciones monetarias que prevalecen a nivel mundial" es una necesidad que el industrial calificó de impostergable en la actual situación de altas tasas de inflación.*

*"Consideramos pertinente recordar, lo que tantas veces hemos repetido, acerca del valor relativo de la comparación de datos de un año a otro, debido a que las altas tasas de inflación de los últimos años reducen: en relación sensible, la homogeneidad de los datos mismos, así como en materia de cuotas de depreciación fiscal, las que cada día resultan más inadecuadas para responder a la finalidad que tienen las empresas de recuperar a través del costo de ventas, los fondos que se necesitan para renovar y reponer sus instalaciones.*

*Es hasta 1987 cuando se hizo caso de la sugerencia, informándose la resolución en la Ley de Ingresos de 1987 .*

*Así la indexación de la inflación a los preceptos legales queda justificada, teniendo que adecuar el ingreso del gobierno a la situación inflationaria.*

Hoy el Estado también crea sus presupuestos considerando ingresos por ganancias inflacionarias de las empresas, misma que los juristas han considerado como anticonstitucional, como en el caso de los pagos provisionales que deben de enterarse con ingresos que muchas veces el contribuyente no percibió.

El Contador Público nada tiene que ver con la justificación de una ley, pero eso no lo exime de conocer los aspectos legales que envuelven otras leyes como lo es el I.S.R.

Creemos conveniente explicar a manera de cuadro teórico como está integrado la legalidad jurídica de la materia impositiva.

Qué es lo que llamamos los Límites Constitucionales en Materia Fiscal:

#### LIMITES CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

- I.- Introducción.
- II.- Garantías Individuales.
  - Principios de seguridad Jurídica.
  - Principios de igualdad.
  - Garantía de Audiencia.
  - Derecho de petición.
  - Prisión por derechos Fiscales.
  - Prohibición de las costas judiciales.
  - Prohibición de la exención de impuestos.

III.- Competencia en materia Tributaria.  
Sujetos activos y sus facultades.  
Bases constitucionales de los impuestos.  
e intervención del poder del Estado.  
La doble tributación.  
La Ley de Coordinación Fiscal.

IV.- La obligación Tributaria.  
Antecedentes Art. 31 Fracción IV.  
Características de las contribuciones :

- 1.- Naturaleza personal.
  - 2.- Aportación pecuniaria.
  - 3.- Destino cubrir los gastos Públicos.
  - 4.- Proporcional y equitativa.
  - 5.- Sólo, por disposición legal puede establecerse una ley.
- Principios constitucionales.  
Legalidad.  
Proporcionalidad y equidad.  
Obligatoriedad.  
Vinculación del gasto Público.

La constitución en nuestro país es la ley fundamental en la que se establecen los principios y normas que rigen la vida jurídica de nuestro pueblo, la pauta de la vida social y en ella se limita el poder del Estado en beneficio de los gobernados.

El doctor Andrés Serra Rojas ha señalado que la "constitución es la fuen

te por excelencia del derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, el gobierno y su forma, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y los deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determina los problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de Constituciones para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivén de los problemas políticos cotidianos" (1) citado por Clemente Soto Alvarez. Ob. cit. pag. 70-71 .

Como vemos en la Constitución quedan enmarcados principios fundamentales en lo que se refiere al Derecho Fiscal y encontramos que :

- Las limitaciones al poder Público, se enmarcan dentro de las garantías individuales comprendidas del art. 1º. al 29 .

La competencia en Materia Tributaria, principalmente art. 49, 73, 115, 117, 118 y 124 entre otros, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las obligaciones tributarias en la fracción IV del art. 31 .

2. Garantías individuales.

Las garantías individuales son los derechos ó libertades fundamentales, que encarnan la dignidad de la persona Humana y que nuestra constitución reconoce a todos los individuos en el art. 1º. Constitucional, el cuál dispone que "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga ésta constitución, las cuáles no podrán restringirse ni suspenderse sino en los casos y las condiciones que ella misma establece, constituyen una salvaguarda frente al intervencionismo del Estado.

- El derecho lo adquieren las personas, los gobernadores, el obligado es el Estado.
  
- En materia Fiscal encontramos las siguientes garantías y principios.
  - Principio de igualdad "nadie puede ser juzgado, por leyes privativas ni por tribunales especiales art. 13 .
  
  - Garantías de seguridad Jurídicas.  
"Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial art. 5°."
  
  - "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna art. 14 .
  
- Garantía de Audiencia . "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades o derechos, sino mediante juicio ante los tribunales previamente establecidos ... consiste en ser oído y vencido en juicio" art. 14 .
  
- Derecho de petición. Los funcionarios y empleados Públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa art. 8.
  
- Prisión por deudas fiscales. "Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil "en materia fiscal se ha tipificado como hecho delictuoso la defraudación fiscal, el contrabando, etc. de ésta manera, cuando se generan delitos de orden fiscal, los responsables son castigados con la privación de su libertad cuando han omitido el cumplimiento de las



obligaciones fiscales. Art. 17 .

- Prohibición de las costas Judiciales. "Los tribunales estarán expeditos para administrar justicias en los plazos y términos que fije la ley; su servicio será gratuito quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales art. 17 .

Prohibición de exención de impuestos. "Quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos, y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes art. 28 .

### 3. Competencias en Materia Tributaria.

Sujeto activo en materia tributaria establecidas en la frac. IV del art. 31 de la constitución expresa que "es una obligación de los Mexicanos contribuir a los gastos Públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El sujeto Activo recae sobre la federación, los Estados y los Municipios. La federación y los estados tienen plena potestad jurídica tributaria, los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cuál se forma de los rendimientos de sus propios bienes, así como de las otras contribuciones y los otros ingresos que las legislaturas de los estados establezcan a su favor y fundamentalmente también los ingresos provenientes de la prestación de los servicios públicos a su cargo. Art. 115 Constitucional.

Fuera de la federación, los estados y los Municipios, ningún otro or

ganismo ó corporación puede en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

El art. 124 Constitucional, Bandera del Federalismo expresa que las facultades que no están expresamente concedidas por ésta Constitución a los funcionarios federales, se entiende reservadas a los estados.

Este art. 124 es de aplicación general, en todos los aspectos de nuestro régimen jurídico y no sólo en materia tributaria, otorga las facultades de la autoridad para obrar y para actuar, deduciendo que las autoridades sólo tienen las facultades que les permite la ley, al contrario de lo establecido por el art. 16 Constitucional :

"Los particulares pueden hacer todo lo que no les está prohibido".

Las facultades reservadas a la federación, en forma expresa por la Constitución.

El art. 73 Constitucional, fracción XXIX, indica que el congreso tiene facultades para imponer contribuciones :

1. Sobre comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales;
3. Sobre instituciones de crédito y de seguros;
4. Sobre servicios públicos concesionados ó explotado ó por la Federación directamente;
5. Especiales sobre :
  - a) Energía eléctrica;
  - b) Producción de Consumo de tabacos labrados;
  - c) Gasolina.

- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal y
- g) Gasolina y consumo de cerveza.

Respecto de las facultades de los estados en materia fiscal, los art. 117 y 118 Constitucionales limitan su actuación. Así encontramos que el art. 117 establece : Los estados no pueden en ningún caso, fracciones :

IV. Gravar el tránsito de personas ó cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ningún Mexicano Nacional ó Extranjero.

Art. 118. Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión :

I. Establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones ó derechos sobre importaciones ó exportaciones.

#### BASES CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

Intervención del poder del Estado en Materia Fiscal.

La base constitucional de los impuestos se encuentra en el art. 73 fracc. VII que señala : " El congreso de la Unión está facultado :

Para imponer las contribuciones necesarias y cubrir el presupuesto  
Fracc. VIII.

Para dar bases sobre las cuáles el ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, para aprobar esos mismos y mandar pagar la deuda nacional.

"Ningún empréstito podrá celebrarse sino la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y las que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República, en los términos del art. 29 Constitucional".

La actuación del poder Judicial se hace a través del art. 103 Constitucional que señala "Los tribunales de la federación resolverán toda controversia que se suscite".

I. Por leyes ó actos de la autoridad que violen las garantías individuales.

II. Por leyes ó acto de la autoridad federal que vulnere: ó resquebrinjen la soberanía de los Estados y

III. Por leyes ó actos de las autoridades de éstos, que invadan la esfera de autoridad federal.

Este artículo consagra el derecho de amparo, ó sea el medio por el cual las personas físicas ó morales pueden hacer efectivo sus derechos subjetivos Públicos :

Mediante este juicio la autoridad jurídica del gobierno o que intente violarlos, tienen la obligación de rectificar la conducta.

En un sistema de control de la constitucionalidad y de la legalidad, es el único medio por la que logramos una forma efectiva de la inviolabilidad de nuestra constitución y la exacta aplicación de la ley común. En resumen, la intervención que en materia fiscal tiene los tres poderes de la Unión son :

El Ejecutivo .- Es preponderantemente el encargado de llevar a cabo las disposiciones legales.

El Legislativo .- El que como hemos visto en el art. 73 constitucional es el que está facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

El Judicial .- Se hace a través de juicio de amparo establecido en el art. 103 de nuestra constitución.

De éstos tres el Poder Legislativo es el de mayor importancia para nuestro tema en cuestión, por sus facultades explicadas brevemente, expedir las iniciativas de ley para su aprobación.

## 1.2) ANALISIS DE LOS DICTAMENES DE LAS INICIATIVAS DE LEY DE INGRESOS.

### 1.2.1) ¿Qué es una Iniciativa de Ley, Qué es un Dictamen y Qué es una Exposición de Motivos ?.

Dentro del presente trabajo, es menester comentar brevemente y de lineal lo que es una Iniciativa de Ley, un Dictamen y lo que es una Exposición de Motivos.

Previamente a que el Jefe del Ejecutivo Federal otorgue su anuencia y dé la formalidad a una nueva ley ó en su caso a las modificaciones que se hacen a la misma. El Congreso de la Unión debe haber revisado y dictaminado el proyecto de ley, tal como lo establece la Constitución Política Mexicana en sus artículos correspondientes al Capítulo II "Del Poder Legislativo sección II de la Iniciativa y Formación de Leyes".

"Artículo 72 .- Todo proyecto de ley ó decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

Precisamente dentro de esta fase incluyendo los demás incisos ( de la a) a la j) ) que muestra el procedimiento constitucional para la discusión y emisión de leyes. Dentro de ésta fase las discusiones en las cámaras se van protocolizando, de tal manera que van surgiendo las mejores opiniones, a favor ó en contra, las cuáles principalmente se van fundamentando en los artículos Constitucionales y se cuida que precisamente no se violen, ó en su caso sean

justos los cambios. De estas discusiones se encarga a una Comisión que analice en forma imparcial, las discusiones; del resultado de tal análisis emana lo que se denomina como dictamen.

No logramos encontrar definiciones concretas referidas a lo que es un dictamen de Ley; pero si aplicamos algunos conceptos para estructurar una.

Podemos decir que un Dictamen de Ley es :

"La opinión ó juicio final del análisis de lo que se ventila y se debate en las cámaras de Senadores y Diputados, ya sea en sesiones ordinarias ó extraordinarias, fundamentado y formalizado en juris prudencia constitucional.

Estos dictámenes, siguen todo el proceso de la formación de una ley su estructura está basada en los artículos Constitucionales, en la formalidad y en el buen entender de lo jurídico y económico.

Es por ello que en estos dictámenes encontraremos, la explicación de muchos aspectos, económico-financiero, siempre son de carácter nacional, para las políticas que dirigirán y regirán la vida econó mica y demás ámbitos de nuestro sistema.

Esta fase es intermedia entre la Iniciativa de Ley y la Exposición de Motivos.

La Iniciativa de ley está fundamentada en el artículo 71 de la Constitución y a la letra dice :

"Artículo 71 .- El derecho de iniciar leyes ó decretos compete :

- I. Al Presidente de la República.
- II. A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión.
- III. A las legislaturas de los Estados.

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las legislaturas de los Estados ó por las diputaciones de los mismos, pasaran desde luego a Comisión. Las que presentarán los Diputados y Senadores, se sujetarán a los trámites que designe el reglamento de debates".

A la iniciativa de ley la podemos conceptuar como :

"Una sugerencia emanada de los poderes Legislativo y/o Ejecutivo formalizada en lineamientos constitucionales; con el propósito de subsanar las deficiencias de carácter juridico-administrativas plas madas en las múltiples leyes de la Nación".

El Estado está basado en un sistema presupuestal, del cuál surge el siguiente cuadro sinóptico :



I N G R E S O S

E G R E S O S

ORGANOS DE CONTROL

Secretaría de Hacienda y  
Crédito Público (S.H.C.P.)

Secretaría de Programación  
y Presupuesto (S.P.P.)

Iniciativa de Ley de Ingresos  
de la Federación.

Iniciativa de Ley de Egresos  
de la Federación.

De la exposición de motivos; consideramos que de estar en la Constitución, estaría dentro del acto de promulgación; no obstante a esto, no pensamos que lo esté, es por ello que la exposición de motivos carece de una formalidad constitucional, y adquiere una de forma superficial y justificatoria; en si es un resumen generalizado de lo que es la iniciativa de ley y que se publica en el Diario Oficial Federal, con el objetivo de que se conozcan las razones que fundamentaron al Estado a realizar los cambios. Principalmente las razones de tipo económicas; hablan de la Inflación, Pérdida de otros aspectos, de Economía y Políticas Estatales y lo elemental los cambios comentados muy globalizados.

1.2.2) Fundamento que dá origen a la Iniciativa de Ley de Ingresos y sus principales características.

Como lo mencionamos en el punto anterior, la iniciativa de Ley está fundamentada en el Artículo 71 de la Constitución Mexicana.

También mencionamos que por el sistema presupuestal, el Estado establece sus Ingresos como base de inicio de su presupuesto del Gasto Público, originándose lo que conocemos como Ley de Ingresos de la Federación y Ley del Gasto Público.

Estas formalidades por el Ejecutivo Federal y dadas a conocer en comparecencia presidencial y posteriormente en folletos que las Instituciones como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publican para conocimiento de la población.

La estructura de una Iniciativa de Ley puede resumirse en lo siguiente :

- I. Aspecto Económico .- Es la mención y explicación amplia de la actividad e interacción de los sectores económicos y los efectos que estos han ocasionado en las esferas sociales.
- II. Aspectos Financieros .- Son principalmente datos en porcentajes de las Estimaciones, de los orígenes y aplicaciones que el Estado apoyará en sus programas de Desarrollo, en los sectores productivos. Va acompañada de Estudios Estadísticos comparativos dirigidos en general a los Ingresos Estimados y en Gastos de hecho ya contraidos.
- III. Aspectos Jurídicos .- Porque contempla firmemente los fundamentos Legales, Constitucionales, Leyes de aplicación General como el I.S.R. etc. Busca sobre todo sustentar en bases sólidas

das y aceptables los cambios que se adoptarán; consolidar y perfeccionar las leyes y reglamentos; dar oportunidad de conocer los lineamientos legales vigentes.

- IV. Aspecto Político .- Porque contendrá un criterio uniforme de los diversos partidos, representados en las Cámaras, que a su vez representan al pueblo. Porque se hace validar y evitar anticonstitucionalismos, ideologías, no propicias y sustentan la doctrina y la filosofía que del Estado se aplica, y, se corrigen actitudes parlamentarias elitistas; reúne un solo pensamiento depurado; homólogo, democrático.
- V. Aspecto Social .- Por que contempla disposiciones que han de afectar a un pueblo, que a su vez, se sujetará como principio normativo a cumplirlo. Por que es la Generalidad de la aplicación.
- VI. Aspecto Cultural .- Por que muestra la evolución de nuestra economía política; considerando las raíces culturales, que cada esfera social provee al engranaje económico.

La iniciativa de Ley; es el principio de los cambios en materia legal, de cualquier índole, entre ellas la de carácter Tributaria.

1.2.3.) Las Iniciativas de Ley en el aspecto Tributario.

Precisamente de las Iniciativas de Ley, que como ya vimos se subdividen en dos Ley de Ingresos de la Federación y Ley de Gastos Públicos de la Federación. Ambas se les considerará posteriormente, a efecto de comparar sus interrelaciones, para con la Balanza Comercial.

Las Iniciativas de Ley de Ingresos es la antesala al análisis de los dictámenes, es decir; las Iniciativas de Ley de ingresos contienen los cambios que anteceden año con año, en materia Tributaria.

Dentro del punto visto anteriormente, hicimos referencia a varios aspectos que conforman a una iniciativa. Dentro de estos y para nuestro tema no podemos decir, que uno en especial resalta de los demás en virtud de que se está analizando en forma conjunta todos estos aspectos. Pero en esta ocasión, le daremos una importancia relativa al aspecto financiero federal; que fué el que contiene las Estimaciones de orígenes y aplicaciones de los recursos. Más objetivamente el aspecto de los ingresos, es decir los recursos que espera obtener el Gobierno.

Dentro de esta iniciativa encontramos otro elemento, que se conoce como el proyecto de ley, este proyecto es un cuadro resumen, de tipo estimativo y contempla todos y cada uno de los rubros, que maneja el gobierno y que representan las fuentes de sus recursos financieros, este cuadro todavía sin cifras es el que se presenta a continuación, y mostrando las clases de ingresos que van desde Impuestos Directos como es el caso del I.S.R. hasta el financiamiento que obtienen de organismos descentralizados.

#### 1.2.4 ANALISIS DE LOS DICTAMENES DE LEY DE 1975 A 1986.

Así como estudiamos la cuestión económica, financiera y política de la Nación es menester estudiar éstos tres términos pero avocados al Estado.

El dictamen de 1975 comprende elementos de juicio muy importantes para la vida tributaria de México.

Por un lado el aspecto Financiero Mexicano, otro más que es la política tributaria, y lo último su íntima relación con la economía nacional; esto ha hecho que sus efectos sean cuantificables que puedan ser valuados y esgrimir de manera técnica los pormenores que se dictaron en nuestra ley fiscal.

En materia tributaria, también hemos logrado avances; si consideramos el inicio de la puesta en marcha del impuesto sobre la renta en 1921 nuestra legislación es relativamente joven.

Hablar del año de 1975 es como iniciar la modernidad de nuestro sistema tributario.

Así pues el dictamen de la iniciativa de ley de ingresos de la Federación de 1975 contempla las siguientes consideraciones :

1.- Los objetivos que planteaban alcanzar eran de carácter más económico que sociales y administrativos. Esto lo determinamos de sus objetivos.

- a) Lograr distribuir más equitativamente el ingreso nacional.
- b) Obtener recursos frescos con idea de no propiciar la inflación.
- c) Impulsos a la actividad productiva.
- d) Una ampliación a los fuentes de trabajo y una cobertura a la exportación y la estabilidad económica.

Como recordaremos la realidad que imperó durante ese año lo requería de esta forma; pues los servicios se encontraban estancados y no había un desarrollo palpable; la productividad se encontraba deteriorada por parte de la iniciativa privada, en virtud de las políticas inadecuadas aplicadas por el gobierno en aquel entonces. Y el Petróleo comenzaba a resurgir después de un lapso de ocho años, inclusive después de importarlo en 1972. Es ahí donde encontramos también la explicación de que el agro no tuviera el cuidado necesario, pues comenzó a ser más viable invertir en el Petróleo que en el campo. Con respecto a la exportación de dicho energético fué que se estimó un ingreso de \$ 4'400 millones de pesos y por el cual se olvidó el sector agropecuario que se encontraba en franco deterioro.

Para el aspecto fiscal también deja ver el influjo del petróleo en ese año al instaurarse por un lado el impuesto sobre la venta de la gasolina; suprimiendo el régimen especial que se contenía en el párrafo I del artículo 159 de la Ley General de Instituciones de Crédito y organizaciones auxiliares.

Este dictamen prevé un aumento en una proporción del 40% en los re

curios federales en relación de 1974; pero en relación al ingreso total del 3'46'659 millones no es precisamente el I.S.R. el que más aportaría, sino el producto de los Organismos Descentralizados y paraestatales. También es importante enmarcar, que para ese año el ingreso real obtenido fué de \$ 403'615 millones en términos generales representando un 16% más a lo presupuestado y en particular para el I.S.R. fué de 49,203 millones que significó un 6.5% mayor a lo previsto\*.

\* Estadísticas Históricas de México Tomo II Página 650 INEGI.

La recién instaurada ley sobre la gasolina trajo como consecuencia que la elevación de las tasas en la ley federal del Impuesto sobre ingresos mercantiles. (Antecedentes de las tasas del I.V.A.).

Cabe mencionar que el aumento se experimentó en cortos años en una sola empresa que sería en 1979 la estrella de productividad PEMEX. En 1975 se contempló un aumento en su régimen especial del 12% al 16% éste aumento se registró en virtud de que comenzaba la explotación surgida de los descubrimientos de los nuevos yacimientos.

El aspecto extrafiscal son precisamente los recargos y multas se estableció un 18% anual, estamos hablando de 1.5% mensual, de acuerdo a la tasa que se fijó en la tasa Bancaria, que financieramente hablando era estable, hasta el año de 1976, cuando comenzó el deslizamiento del peso Mexicano. Sin embargo, promovido por las fuerzas de la especulación se tendía a financiarse con los ingresos del Fisco a pagar.

El Fisco trató de obtener mayores ingresos con la aplicación de gravámenes principalmente dirigidos a la industria automotriz y modifica la tarifa de aplicación del artículo II de la ley del Impuesto sobre la tenencia de los automóviles; con lo que aumenta de categoría los automóviles característicos de aquel entonces.

Por otro lado dicha iniciativa de ley de ingresos de la federación para ese año, contempló la exención de 30 días de salario mínimo en el pago de gratificaciones de fin de año.



De acuerdo al Artículo 28 Constitucional que marca :

"Artículo 28 .- En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopolicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria"...

De primer instancia diríase que en el dictamen de 1975 al mencionar que se incorpora una exención a las gratificaciones de fin de año que no excedan de un salario mínimo y que no sean superiores a un mes de sueldo" estaría hablando de una anticonstitucionalidad, pero no es así en virtud de que la ley habla de Impuestos; no de derechos; uno de los puntos ganados por la clase trabajadora en forma administrativa.

Y continua vigente hoy en día es de destacarse que la preocupación del Gobierno Federal por erradicar el fraude fiscal originó el establecimiento de presunciones legales, siendo esto uno de los antecedentes más claros en la creación de las hoy actuales administraciones fiscales.

Durante el año de 1976, estimó el gobierno no realizar más cambios a la estructura fiscal de las personas físicas en sus ingresos globales, en virtud de que con la situación política inestable pudiese acarrear conflictos sociales. Pero en su ámbito fiscal consideró comenzar a modificar en forma individual al sector industrial; es cierto que por un lado se tenía que revitalizar las relaciones con las industrias y hacerlas producir como se vió en el dictamen de 1975; no obstante a este realizó ajustes en renglones de producción azucarera y en el de comunicaciones; es decir tocó parte privada y parte estatal con el objetivo de definir una igualdad tributaria; es así como a la industria del azúcar modifica los subincisos 3 y 4 de la Fracción III del artículo 1°. Ley Federal de las industrias azúcar, alcohol, etc. y aumentar su facultad impositiva en el de comunicaciones. En 1976 con el ingreso la magistratura del Presidente Lic. José López Portillo, era congruente, no realizar cambios importantes en ley, nada que ver con una política abierta sería una política prudente hacia su nuevo aliado que fué el sector privado.

PENEX continuó su avance en los planos de exportación de crudos y modifica el inciso dos fracción IX, sobre los impuestos de importación aumentando de 1% a 2% el impuesto sobre las importaciones, medida que es inflacionaria, por la situación de gravar artículos extranjeros a los cuáles de una manera a otra los empresarios reflejaron en sus costos. Pero también desalentaba el progresivo aumento de necesidades importadas, requiriendo que los empresarios se comprometieran con el Estado para salir de crisis, lo más claro de éste acuerdo es la intervención de la Coparmex y la CONCANIN. Primera interferencia a las políticas del Gobierno.

Como lo mencionan los Dictaminadores no se hicieron cambios radicales a el impuesto global de Sociedades Mercantiles. Y en cambio se conserva cierta confianza en los ingresos de los Organismos Descentralizados y la Paraestatal.

Ingreso que fué estimado en \$ 439,643 millones de pesos; de los cuales el 54% que equivale a \$ 237,407 a Organismos Descentralizados el complemento a Empresas Paraestatales y sus Financiamientos.

Reconsiderando los rubros de Importaciones y Exportaciones el primer como dijimos hace un momento tenía un mayor aumento por improductividad existente y se calcula en términos estimativos un ingreso mayor via importaciones que exportaciones y actividad exportadora continua su tendencia en el rubro de combustible.

Bien lo dice el dictamen "Con las reformas que se dieron a la tarifa del impuesto General de Exportación, se dió un apoyo a las ventas del exterior" lógicamente única fuente viable de obtener recursos no inflacionarios. Y comienza a tener un clima de confianza en la población en general de reinitaurar la calma económica, vislumbrando también un panorama de desarrollo y crecimiento constante, que lógicamente se reflejaría en el bienestar social.

Lamentablemente ésta labor exportadora se ve disminuida en su propósito porque para exportar necesitaba importar los insumos que necesitaba para la extracción petrolera. Gradualmente se aumentó el Déficit gubernamental y también el privado.

También se instó a la inversión Privada quitando fracciones arance  
larias a las importaciones. Política en el que se vió beneficiado al obte  
ner mayores créditos a largo Plazo y en el aspecto negativo un mayor endeuda  
miento.

*Análisis del Dictamen de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio de 1977.*

Los objetivos que se marcan en el Dictamen de Ley de 1977, preven im plantar una estrategia para evitar :

- 1) Presiones Inflacionarias.
- 2) Desempleo.
- 3) Déficit Comercial.
- 4) Reajustes en el orden Monetario y Fiscal.

Analizando lo anterior, podemos decir que en el año de 1977 se apli caron recursos hacia inversiones donde no existía una infraestructura desarro llada; tal es el caso de la industria petrolera; ya que como se menciona en puntos anteriores, se invertió en la importación de tecnologías; y la inversión que se hizo para la compra de dicha Tecnología tuvo como deficiencias :

- a) Personal no capacitado.
- b) No había Distribuidores en México, para piezas de importación (Repacciones).
- c) El tiempo de vida útil del Equipo, en la mayoría de las ocasio nes era de Corto Plazo.
- d) La capacidad de Producción aumentó a tal grado que el equipo se volvió obsoleto.

Originándose, por lo antes mencionado :

- a) Salida de divisas por importación.
- b) Dependencia tecnológica.
- c) Desequilibrio económico al recurrir a financiamientos extranjeros.

En Petróleos Mexicanos como se sabe, el importe por concepto de pa go de impuestos (I.S.R.) representa la mayoría del total de ingresos de la de ración, además es cierto que debido a los financiamientos otorgados se agra vaba más la deuda iniciada desde el año de 1975.

En el siguiente cuadro comparamos los ingresos totales previstos pa ra el ejercicio fiscal de 1977, con los obtenidos en el ejercicio de 1978 tan to los estimados en el dictamen, como los reales.

CONCEPTO	1 9 7 6		1 9 7 7		INCREMENTO % 1977/1976	
	ESTIMADO	REAL	ESTIMADO	REAL	ESTIMADO	REAL
Ingresos Totales	<u>491,900</u>	<u>528,451</u>	<u>677,408</u>	<u>734,180</u>	<u>37.7</u>	<u>38.9</u>

El dictamen prevé reajustes en el orden monetaria y fiscal.

En el orden monetario. - Este cambio ó reajuste es el deslis cambia rio iniciado en 1976, su característica principal fué, adecuar el valor de cambio de nuestra moneda en relación al dólar que fué el pasar de \$ 12.50 a \$ 25.00 por dólar.

En lo fiscal. - El análisis de los 2 años anteriores, nos dejo ver que el reajuste no se debe únicamente a los cambios en tasas de los diversos impuestos sino también, la creación de nuevos gravámenes como lo fué el im

puesto a la gasolina en 1976.

El ingreso estimado para 1977 vía impuestos, y únicamente refiriendo nos al renglón de impuestos corrientes, fué de \$ 200,930 mil pesos, de los cuáles el ingreso real del impuesto sobre la renta, solamente obtuvo 93,411 mil pesos, lo que representa casi un 50% en comparación con el ingreso total estimado del rubro de impuestos, que para el Estado está compuesto por 5 más im puestos :

- a) Impuesto sobre la Renta.
- b) Impuesto sobre Industria y sobre Producción y Comercio.
- c) Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- d) Impuesto sobre Exportación.
- e) Impuestos sobre Importación

De la misma manera que en el cuadro anterior se muestra la comparación entre el ingreso por este rubro, tanto real, como estimado, y del cual el Impuesto sobre la Renta tuvo el siguiente comportamiento :

CONCEPTO	1 9 7 6 ESTIMADO	REAL	1 9 7 7 ESTIMADO	REAL	INCREMENTO % ESTIMADO	1977/1978 REAL
Imp. s/la Renta	55,970	66,046	76,584	93,411	36.83	41.43

Este 41.43% obedece a que en 1977, entran en vigor mayor gravámen a las personas físicas y por ende mayor control sobre los contribuyentes, además claro está, de una adecuación a la ley del I.S.R. con el objeto de reducir la evasión y elusión de impuestos.

Por lo que respecta a los financiamientos para complementar los ingresos tributarios y no tributarios, se esperaba un ingreso de 135,394 que resultó inferior a lo realmente obtenido que fué de 127,487. Esto es gran medida por que se le dió demasiado impulso a productos como el Petróleo, Plata y el Cobre, que alcanzaron buenos precios en los mercados mundiales, pero por otra parte se descuidó otros productos.

Cabe mencionar, que con las modificaciones arancelarias sobre productos manufacturados, donde se esperaba captar una porción de la ganancia cambiaria que no ocurrió, debido a que no hubo el apoyo necesario.

Por último los ingresos totales, comparados con el total del presupuesto ejercido de egresos que fué de 730,593. se determinó un Superavit de 3,587 mil pesos.



*Análisis del Dictamen de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio de 1977 .*

*Los objetivos que se marcan en el Dictamen de Ley de 1977, prevén implantar una estrategia para evitar :*

- 1) Presiones Inflacionarias.*
- 2) Desempleo.*
- 3) Déficit Comercial.*
- 4) Reajustes en el orden Monetario y Fiscal.*

*Analizando lo anterior, podemos decir que en el año de 1977 se aplicaron recursos hacia inversiones donde no existía una infraestructura desarrollada; tal es el caso de la industria petrolera; ya que como se menciona en puntos anteriores, se invirtió en la importación de tecnología; y la inversión que se hizo\* para la compra de dicha Tecnología tuvo como deficiencias :*

- a) Personal no capacitado.*
- b) No había Distribuidores en México, para piezas de importación (Refacciones).*
- c) El tiempo de vida útil del Equipo, en la mayoría de las ocasiones era de Corto Plazo.*
- d) La capacidad de Producción aumentó a tal grado que el equipo se volvió obsoleto.*

*Originándose, por lo antes mencionado :*

Para 1978 : el dictamen prevé las circunstancias económicas que pre valecieron en el año anterior, basándose en objetivos que eran :

- 1) Mayores Niveles de Empleo.
- 2) Mejorar la distribución del ingreso.
- 3) Elevar los índices de bienestar social.
- 4) Ayudar a la reanimación de la productividad.
- 5) Conducción de la economía hacia caminos dinámicos y sanos de Expansión.

Estos objetivos respaldaban una continuidad en la política que se adoptó desde la toma de posición del Lic. José López Portillo, incentivar la producción como única vía de obtener un crecimiento sostenido.

Este último traería sus consecuencias entre los que eran más impor tante :

- 1) Endeudamiento más acentuado.
- 2) Aumento de la inflación.

El deseo del Estado, de convertir al país en un productor ve en es ta política un costo social demasiado alto.

En este año la política tributaria, se convierte en una pieza como din para el manejo de las finanzas públicas; en virtud de dichos errores en la administración de los recursos obtenidos porque son erigidos en un gasto excesivo.

El dictamen del gobierno federal; antecede un crecimiento en términos de 12 puntos porcentuales, en los ingresos del Gobierno federal.

Por este aumento en términos relativos, se adjudica a una mejor política fiscal; está, de acuerdo a nuestro análisis, jugó no un papel primordial, más bien diríamos un papel de "comodín", y su aumento será gradual, año con año.

- 1) En cuestión de política los impuestos son adecuados o pueden modificarse en los siguientes aspectos :
  - a) Aumentar las tasas impositivas.
  - b) Complementar algunos impuestos.
  - c) Aumento de contribuciones.
  - d) Coercitivamente al implementar medidas de control con las administraciones fiscales regionales.  
(Que entraron en vigor en 1978).

Hasta 1978 podemos tener un criterio más abierto de como funcionar estas interacciones de políticas fiscales y económicas.

1.- Cuando en 1975, el Lic. José López Portillo, propone la alianza de la producción. También se obliga a tener consideraciones para con este sector principalmente en el orden fiscal. De este modo, la propuesta va enfocada a gravar a las personas físicas, no tanto así a las personas morales.

2.- En 1976, recién instaurado el gabinete, la alianza de la producción comenzaba a dar frutos; como se ve al dictarse la carta económica de la Concamin. En materia Tributaria el Estado prevé que también existen en sus empresas desequilibrios de participación al ingreso. Principalmente en ingenios azucareros, es por ello que grava más este concepto y a la iniciativa privada le otorga facilidades de importación quitando aranceles. El I.S.R. no se ve modificado sustancialmente y entra en vigor el impuesto a las gasolinas como un impuesto indirecto.

En 1977. El aspecto tributario se ve con cierta continuidad y conservadoramente. Pues los ingresos más importantes para cubrir el presupuesto lo otorgan los organismos descentralizados y los de exportación de Petróleo y (o) derivados de financiamiento de organismos de participación estatal.

1978 : Cabe resaltar que para este año fiscalmente hablando, la puesta en vigor de las administraciones fiscales, contribuyen en forma indirecta por el momento al ingreso, pues de un 12.72% que representó el I.S.R. al contribucion en relación al ingreso totales de la federación para 1978 aumentó a 13.90% .

Por otra parte, el dictamen claramente nos indica la relación del Producto Interno Bruto con el de Financiamiento. (Endeudamiento).

Esta forma de relación está vinculada a la fase de producción y extracción de Petróleo.

El Estado secciona su endeudamiento en interno y externo basado en dos aspectos :

- a) Las necesidades sociales que atender.
- b) Su objetivo de productividad por medio del crecimiento acelerado.

Explicando lo anterior las necesidades sociales las planeaba justificar con la recaudación de impuesto, pero la inversión o productividad con financiamiento externo, de esto se desprendió :

- a) Traer los fondos e invertirlos parte, en plantas activas, y
- b) Otra parte en proyectos de expansión productiva (infraestructura), que de las ganancias obtenidas reinvertiría en la misma, funcionando como autofinanciamiento.

Pero para esto existían obstáculos como :

- 1) Escasez de materia prima.
- 2) Escasez de crédito.
- 3) Baja demanda.
- 4) Utilidades.
- 5) Problemas de transportación.
- 6) Insuficiente capacidad de planta.
- 7) Mala calidad en materiales y refacciones, etc.

De las utilidades de estos, pagar el financiamiento obtenido.

Pero el endeudamiento fué excesivo y la recuperación lenta; por lo tanto, quedaba justificado que se solicitaron más fondos.

Los ingresos reales fueron \$ 218,383 millones y para 1978 \$ 290,983 millones obteniendo un incremento real de 33.24% y que en relación a los ingresos totales que fueron de \$ 774,180 millones para 1977 y de \$ 950,647 millones para 1978 obtenemos una importancia relativa de 29.75% contra un 30.61% respectivamente, lo que nos da como conclusión que efectivamente dicho renglón no solo comienza a tomar importancia dentro de los ingresos del Gobierno Federal, sino que también su estructura se forma como un medio más eficaz de obtener ingresos para el Estado.

Dentro de los ingresos corrientes, para 1978 el Estado estimó que el renglón más importante dentro de estos, sería; el de impuestos en virtud de que se estableció una mejor administración fiscal que consistía en Auditorias Directas sobre los contribuyentes y un estrecho control sobre el procedimiento de recaudación. De tal forma que esperaban un incremento del 37.8% para este año, en relación a 1977 y que su importancia relativa aumentaría gradualmente pues pasaría de representar el 27.7% de 1977 a 30.3% de los mismos en 1978 y de los ingresos totales. Comparando estos con los ingresos reales obtenidos según datos c. Instituto Nacional de Estadística Geográfica e Infor-mática.

Lo antes mencionado, esta basado en virtud de que se consideran dentro del rubro de impuestos 5 conceptos que lograrían captar el 95.2% de la recaudación impositiva siendo por orden de importancia:

1) Impuesto s/la renta	48.8%	45.43%
2) Impuesto s/ind. s/producción y comercio la tenencia ó uso de bienes y serv.	19.5%	19.38%

3)	Impuesto s/ingresos mercantiles	18.2%	18.11%
4)	Impuesto s/la exportación.	11.9%	7.11%
5)	Impuesto s/importación.	4.8%	5.07%

Esta comparación no demuestra que el impuesto sobre la renta precisa mente en este año, comienza a tomar una importancia que hoy en día es primor dial.

1979.- Fué un año económicamente favorable, principalmente por la evolución que estaba alcanzando la Industria Petrolera de nuestro País, no obstante a los problemas de abastecimiento de insumos para ésta Industria, perteneciente al bloque de ingresos por concepto de exportación.

Politicamente, México logra llegar a un nivel internacional que era bien visto por países del orbe industrial y se comenzaba a colocar a la cabeza de los países latinoamericanos que vieron en él, a un País hermano, que sin du darlo, en su carrera pródiga hacia un posible desarrollo, también traería algu nos buenos efectos para sus economías deterioradas, aunque también traería la desconfianza de otros Países Petroleros, como los de la OPEP.

La política fiscal fué ésta vez un elemento importante, mucho más que en años anteriores por el hecho de que si de un papel conservador y conce sionador pasa a ser uno de movimiento estratégico; en virtud de que ahora la función sería fomentar la reinversión de utilidades y dar incentivos u otorgar concesiones como lo mencionamos anteriormente, se emplea con fines de prom ción y no de recaudación.

Es por ello que en el dictamen de Ingresos para 1979 habla ya de una fase primaria concluida y cuya meta era la de reactivar el proceso de inver sión y ahorro y la alianza de la producción rinde sus primeros frutos, al mani festarse una desaceleración en la devaluación de nuestra moneda.

Retomando los textos de los dictámenes, hemos podido observar lo si guiente :



- a) Las cifras que presentan en comparación de 1979 son relativas a 1977.

La razón explica lo siguiente, que lógicamente el año base de comparación tiene que ser de los primeros del periodo presidencial para que su efecto sea un porcentaje representativo, y en el ejemplo del Producto Interno Bruto que siguen el dictamen de 1977 representó un 3.0 a 3.5% en 2 años pasó a la duplicación, pero si promediamos el PIB en 2 años se manifiesta a razón del 2.0% por año en incremento, y si aumento fue por los efectos de la generación de empleos y desaceleramiento del menoscabo a los ingresos de cada mexicano.

El déficit que estimó el Gobierno para 1978 de \$ 111' mil millones de pesos difiere en concepto, en lugar de déficit según datos reales tomados del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática que fue de \$ 12 813 millones siendo este un superavit. Lo que demuestra que el País se encaminaba a un desarrollo próximo y vislumbraba psicologías positivas, por ejemplo lo que dijo el Sr. Bernardo Quintana, uno de los empresarios que se convirtió en una Institución al declarar en 1979 que

"Nunca antes hemos estado tan seguros como ahora de que México se encuentra, gracias a la riqueza de los hidrocarburos que encierra en su subsuelo, en la antesala de una época de prosperidad y crecimiento sostenido, tiene ante sí la perspectiva mis clara y positiva de expansión económica que se haya tenido en la historia moderna de la Nación".

En 1979 se previó aumento al gasto en casi lo doble de éste sobre la estimación, lo cual queda también confirmado al preveer un déficit de \$ 111' mil millones (que pensábase cubrir con el ahorro, el cual para ese año estaba muy deteriorado por la inflación). No obstante, hubo un claro receso en el proceso de la inflación.

Ahora regular ese endeudamiento estaba basado en las disposiciones del Fondo Monetario Internacional y en la economía petrolizada, el cual por añadidura previó :

- 1) Disminuir el Gasto Público.
- 2) Fortalecimiento de la infraestructura.

El primero, se refería a Desburocratizar a las entidades públicas.

Aumento de Desempeño.

Presupuestode Gasto Racionalizado.

Venta de Equipo Obsoletos.

El segundo, reinvertir en la planta productiva descuidando obviamente la agricultura y productos manufacturados.

Para 1979 la política arancelaria prevé en el dictamen.

- a) Combatir el proceso inflacionario.
- b) Fortalecer el sistema financiero.
- c) Sanear las finanzas públicas.
- d) Multiplicar las fuentes de empleo.
- e) Redistribuir equitativamente el ingreso.

Todo esto relacionado con :

Medidas Tributarias

Orden crediticio y monetario

Estímulos Fiscales

y

Balanza de Pagos.

Deuda Externa.

Para las medidas tributarias y estímulos fiscales, aspecto más int  
resenta para nuestro tema.

Se tenía el planteamiento siguiente :

- a) Perfeccionar la estructura e incremento de la política gubernamental sin perseguir propósitos recaudatorios.
  - Es lo que mencionábamos de emplear una política fiscal con fi  
nes de promoción y no de recaudación.
  
- b) Buscando el cambio elevar la capacidad de respuesta del siste  
ma tributario.

Esta capacidad de respuesta la originaron las administraciones  
fiscales regionales que resultaron elementos de control prácti  
cos en 1978 por un lado, y por otro.

  - Políticas fiscales holgadas para la industria, y asfixiante pa  
ra las personas físicas.
  
- c) Mejorar la equidad distributiva de la carga fiscal que el mis  
mo dictamen indica como :
  - c.1) Perfeccionando el impuesto sobre la renta, buscando la  
universalización de los renglones del ingreso".

Estamos hablando de perfeccionar las tasas que imponen el gravámen y adecuandolo a los conceptos de Equidad, proporcionalidad, justicia del art. 31 fracc. IV Constitucional.

Y la primera modificación al concepto de "Renta Gravable" por el de "Ingreso Gravable". Aquí comienza la evolución de los pagos provisionales en el aspecto moderno al hablar de impuestos directos.

Con este cambio, se ajusta toda la ley fiscal.

- a) Se desgrava a quienes perciben un salario mínimo. (Para manejar los efectos de la crisis a la población trabajadora).
- b) Cambio al régimen global de las empresas permitiéndoles deducir gastos o sustentar algunas deducciones autorizadas, por la aplicación del salario mínimo. Estipulada hoy en el art. 22 de ley de Impuesto sobre la Renta.
- c) Se suprimen la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias, por la renovación económica al modificarse el I.S.R., también se adecua la tasa impositiva sobre ganancia prematura.
- d) Se propone la implantación del Impuesto al Valor Agregado que actuara con el Ingreso Mercantil y que evita la pirimidación impositiva según el estado.

El Impuesto al Valor Agregado sustituyó a lo que se conocía como Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

De tal modo que coincidimos con la perspectiva del Gobierno Federal al tratar de imitar la piramidación del gravámen, puesto que en función del Impuesto Mercantil de las Empresas que en ese entonces siendo el 4% sobre el importe bruto del producto, y que al transferirse del fabricante al distribuidor y de este si hubiese a más intermediarios se volvería a gravar el producto pero ahora con un importe ya gravado llegando así el consumidor final con un gravámen, multiplicado aritméticamente, que podría ascender hasta de un 16% a 20%.

En el caso del I.V.A. es un 10% trasladable hasta el consumidor final, sin embargo, discrepamos con esta política hacendaria ya que, aunque se reduce la tasa impositiva el consumidor final sigue absorbiendo la carga fiscal.

El I.V.A. bien ó mal sería una fuente de ingresos que complementaría el ingreso federal ayudando así al Gasto Público.

*Análisis del Dictamen de 1980 .*

Estimamos conveniente realizar en esta parte, un análisis no tan técnico para que al final del mismo sólo se tengan cifras objetivas que es to denoten los aumentos graduales de los ingresos diversos de la federa ción y nos muestren un resultado.

El dictamen de 1980, enfoca ya su atención al problema inflacio nario que la política del crecimiento acelerado, provocó y que los diarios tomaban como encabezado principal el problema inflacionario y según los da tos insertados en ellos fué ocasionado por el Gasto excesivo que se reali zó para incentivar la productividad.

Debidamente explicada en puntos anteriores, resaltamos que la in flación fué originada por múltiples lógicas esperadas como el aumento de precios, etc., y que bien ó mal fueron adjudicados exclusivamente' al Esta do.

Los objetivos del Dictamen, se valúan de meros puntos económicos administrativos a objetivos de carácter productivo.

1.- El estructurar los procesos productivos, determinó en 1976 y 1977 unas paradójas que a cualquier entidad económica se le presentan para sub sistir en su medio de producción.

- Si bien es cierto que México no es un país desarrollado trata de serlo, lo que lo convierte en cabeza lderal entre los países latinoamericanos.

- Es un país con recursos naturales abundantes pero con limitaciones en su expansión productiva, no puede transformarlos con calidad que le permitan penetrar a mercados internacionales, por lo que en el año de 1980 se enmarca la falta de los siguientes factores.

- Escasez de materias primas.
- Problemas de transportación y distribución.
- Insuficiente capacidad de planta.
- Falta de mano de obra calificada.
- Falta de demanda.

- Su mano de obra, barata pero negligente, necesitaba impulsar también a sus técnicos eficientarlos, fomentar una educación técnica e industrial.

- Sus gastos invertidos en el sector de servicios públicos para ese año fueron recursos que no originaron recuperación inmediata que fomentara la reinversión en estos y en otros sectores productivos, como el sector agropecuario, etc.

- Sin embargo, la inversión el (gasto), reconocido como el crecimiento acelerado, tuvo por tal no a niveles deseados, pero pudo contener el deterioro que para estos años haría de México más dependiente.

Es variable ó conveniente ver que nuestra historia económica no proviene de una destrucción radical de materiales y ciudades ( infraestructura creada ) como la de países industrializados Japón, Inglaterra, por ejemplo, Francia, Alemania.

Mas bien radica en un cambio doctrinario, revolucionario de la cultura, por lo que el conocimiento técnico mexicano es últimamente rústico, de seando de una etapa básica, como lo es la agricultura, a una etapa que no ha podido lograr como lo es la Industrial, donde su ideología no le ha permitido alcanzar los niveles de desarrollo deseado.

Así la productividad mexicana es temerosa. El mismo sistema político ha menoscabado esa fé de crear, como la tienen los japoneses. Estructurar el proceso productivo debiera de provenir de la conciencia misma del individuo.

Producir con calidad de la pauta a un crecimiento y a una superación constante por mejorar el artículo.

- Es compartir, pero aquí se comparte contra el miedo de crear, de armar, de proveer.

Así definimos nuestra deficiencia, nuestra productividad es temerosa, sometida a conciencias más claras de supervivencia económica.

En 1980, comenzabamos a sentir el rezago productivo, es por ello que se desplegaron, políticas psicológicas como aquella de : " La solución somos todos ", para utilizar desde el individuo mismo una capacidad de respues



ta que si se denigraría a la empresa, y provocando incrementar colectivamente a la industria. La cual 2 años después se resquebrajaría por la inestabilidad monetaria. La inflación y por consecuencia del poder adquisitivo de la población.

2.- La dependencia de abasto proviene de no incentivar al agro, de esto petrolizar la economía y quitar el esfuerzo sostenido de todos los pilares económicos excepto del petrolero. El dictamen no prevé en sus modificaciones estímulos a empresas de este sector.

- Dentro de los lineamientos económicos de 1980, el efecto inflacionario que tocó a la ocupación ó fuerza de trabajo, vulneró rápidamente a las empresas y fuentes de trabajo, obligándolos a recortes masivos, muchos de los cuáles en sus filas eran obreros no capacitados, estos últimos, fueron dirigidos a niveles de empleo inferiores al que tenían con percepciones bajas y prestaciones nulas. De aquí se origina y fomenta un tipo de economía masiva, de niveles de generación de empleo nulo; de sólo de subsistencia; abaratando los mercados de venta de productos manufacturados y deteriorando gradualmente economías directas y adscritas al padrón de contribuyentes.

La economía subterránea formada por personas que han sido orilladas a este subempleo por la situación económica, colocarse entre la clase baja y la clase mediana bajo en relación a los ingresos obtenidos.

Esta forma de clase social tiene entre su característica la siguiente :

1.- Giros dedicados a la compra venta de artículos no de primera ne  
cesidad, importados ó nacionales sin facturar.

2.- Establecimiento temporales y movibles.

3.- Son de tipo familiar.

Su efecto podria considerarse cuantitativamente pues

1.- No declaran al fisco federal.

2.- Destruyen la economia de giros similares establecidos legalmen

te.

3.- Disminuyen el Producto Interno Bruto.

4.- Fomentan el contrabando y la defraudación fiscal.

No obstante, a esto el fisco estimó un aumento no importante en el  
Producto Interno Bruto de 7.5% anual.

Los "Cuellos de Botella" económicamente hablando la entendemos como  
el hecho de el realizar algún esfuerzo económico financiero dirigido a subsa  
nar deficiencias del mismo tipo y como resultado se obtiene un estrangulamien  
to en algún sector y resultados no muy positivos en el que se invirtió.

Al analizar esta parte se propone :

1) Disminuir gradualmente la inflación como :

a) No aumentando precios y regulándolos (control de precios).

b) No emitir dinero inflacionario, aplicando la producción interna para emparejar la oferta y la demanda.

c) Aumentar el empleo para evitar la pérdida del Producto Interno Bruto.

2) Aumentar el financiamiento ; Cómo y Dónde ?

¿ De dónde ?

Del exterior.

¿ Cómo ?

Implementando hacia este año un plan que ayudaría al país a la prolongación de su deuda que le permitiría a su vez obtener nuevos créditos  
Ejemplo :

México solicita un crédito por \$ 100'000 millones de pesos a un plazo de 10 años más tres de gracia, en los cuáles se paga anticipadamente un interés de la deuda, mejor conocido como el servicio de la deuda al transcurrir 5 años, vuelve a solicitar un nuevo préstamo con el cuál paga los 5 años que restaban y pacta un nuevo plazo, a 10 años más 5 de gracia.

Lo cuál es la llamada deuda externa.

El dictamen nos muestra claramente la posición de observador que México ha adoptado en sus políticas financieras; al mencionar claramente los efectos que han tenido medidas antiinflacionarias en países desarrollados. Es decir, se buscaba adecuar medidas antiinflacionarias de países de

sarrollados, en nuestro país con características subdesarrolladas. También a este las medidas que han utilizado países sudamericanos como Argentina y Brasil con sus planes : Austral y Cruzado, en México se pensaba ese pero utilizar el plan Azteca. Que consistía en monedas con más dígitos y dejar de emitir dinero inflacionario.

Como no era viable realizar este, se optó por :

- 1) Disminuir gradualmente la inflación (desaceleración económica).
- 2) Aumentar el empleo.
- 3) Utilizar internamente los excedentes generados por las exportaciones de hidrocarburos.
- 4) Fomentar la producción interna.
- 5) Financiamiento del gasto público.
- 6) Reversión de subsidios.
- 7) Regulación del crédito.
- 8) Continuidad en la política de importaciones.

3.- Aquí un gran error que afectaría, más adelante al sistema impositivo.

" Utilizar internamente los excedentes generados por la exportación de hidrocarburos ".

Y decimos error porque 1979, se había propuesto utilizar estos excedentes, para reinvertirlo en la industria petrolera y funcionar como autofinanciamiento. Al derivar este objetivo, estos excedentes, fueron dirigidos a satisfacer necesidades sociales, que también no tenían una infraestructura. Ocasionando por consecuencia :

- 1) Pérdidas de operación a corto plazo en este rubro.
- 2) Aumentó el déficit de producción de barriles diarios por no tener todavía una capacidad productiva adecuada.
- 3) Se perdió el objetivo de generar empleos.
- 4) Aumentó la deuda por concepto de compra de tecnología, propiciando también la importación acentuada.
- 5) México no logró consolidar su papel exportador, el cual se verá, en 1981 deteriorado.

La crisis se estaba acentuando.

Sin en cambio, estos errores fomentó, la idea que el Lic. Miguel de la Madrid Hurtado, usaría para sustentar su política financiera.

- a) Fomentar la exportación de productos manufacturados no petroleros.
- b) Evitar el subsidio, eficientemente a empresas paraestatales.

El aspecto tributario en 1980, comenzó adecuándose a el apoyo de la exportación desconcentración de la producción integración de la planta industrial.

Las empresas de pequeñas y mediana capacidad, que eran afectadas en mayor proporción por la inflación y que tenían que soportar en los primeros años, pues no fueron incentivadas, ni estimuladas para producir. Para esto el Gobierno dirige estímulos a la mediana empresa, con lo cual logró la recuperación y evitó la quiebra de muchas otras.

En 1980 éstos estímulos fiscales, y la desgravación a las personas físicas en su ingreso global más la inflación hicieron que el estado adecuara su estructura impositiva.

En la política Hacendaria que fué inovante en aquel año; fué a nuestro juicio un paso más hacia la modernidad de nuestro sistema tributario, por demás también la adecuación a las situaciones inflacionarias que flotaban en el entorno económico de nuestro país.

La política tributaria, fué la pieza clave que amortiguaria el error financiero de desviar los excedentes petroleros a la satisfacción de necesidades de orden público.

En 1979, se incrementó la tasa marginal a 55% de lo que estaba en el impuesto sobre la renta; la tasa marginal como sabemos es el porcentaje de cálculo sobre la base gravable antes de aumentar la cuota fija; dentro de las tasas del impuesto.

### Se abroga el Impuesto del Timbre

El impuesto del timbre por disposiciones de ley, consistía en que el pago por los causantes del impuesto sobre la renta ó al ingreso de las personas físicas, debería efectuarse adhiriendo estampillas en recibos que al efecto se expedían, como en el caso de cierto tipo de intereses, etc. En relación con el uso de estampillas estaban regidas por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, que disponía, "Las estampillas y los marbetes só lo se admitirán como medio para comprobar el pago de créditos fiscales, cuando las leyes así lo establezcan" interpretando esta disposición a contrario, se desprendía que no se tenía por pagado el impuesto si este, habiéndose cubierto con estampillas, se debió pagar en efectivo ó cheque, etc. De ahí la importancia de determinar claramente cuando el impuesto sobre la renta debe pagarse en efectivo ó con estampillas. Por supuesto que en tales circunstancias el afectado tenía derecho de solicitar la devolución del impuesto pagado indebidamente por medio de estampillas.

En relación con su uso y cancelación para efectos del Impuesto sobre la Renta, eran aplicables supletoriamente algunas disposiciones que contenía la Ley General del Timbre. Este ordenamiento señalaba en su artículo 28 que las disposiciones de esa ley, relativas al uso y cancelación de estampillas, eran aplicables supletoriamente a los demás impuestos y derechos, cuyo pago de acuerdo con los ordenamientos legales respectivos, debería comprobar se el uso de estampillas.

En relación con el uso de éstas, el artículo 14 de la ley general del timbre señalaba que las que se utilizaran para comprobar el pago de los impuestos y derechos que se establecieran en esa ley deberían ostentar el resello, que en su caso señalaban las disposiciones legales ó administrativas, adheridas y cancelarse en los escritos donde consten los actos, contratos ó documentos gravados, a más tardar al día en que se efectuarán, ó celebrarán. De esta manera, las estampillas que debían utilizarse para el pago del impuesto sobre la renta deberían de ostentar el resello que hacía mención a dicho impuesto.

Con respecto a su utilización, el artículo 8 de la ley del Impuesto sobre la Renta señalaba que los documentos correspondientes que deberían ostentarlas se formularan por duplicado y se cancelaran en ellos estampillas por el monto del impuesto, adheriendo las matrices en el original y talones en el duplicado, el cual quedaría en poder del causante.

Debido a que la propia ley contenía disposición expresa con respecto a la forma de usar la estampilla, se consideraba que la disposición contenida en la ley del Impuesto al timbre, no era de aplicación supletoria.

En relación con la forma en que debían cancelarse las estampillas, se tenía que aplicar supletoriamente la ley General del Timbre, ya que la ley del Impuesto sobre la Renta no contenía la disposición expresa al respecto. En el artículo 14 de la ley del impuesto al Timbre se mencionaba el procedimiento para cancelar estas estampillas, que deberían de cancelarse



por medio de perforaciones en el momento de adherirlas, de tal forma que se inutilizaran para que no fuera posible su uso en documento diverso al que fue non utilizadas.

Existía la posibilidad de la utilización de estampillas de impuesto sobre la renta, sustituyendo esta forma de pago con máquinas timbradoras, sin embargo, para ello se requería obtener autorización de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público. Esta disposición estaba contenida en el último párrafo del artículo 8 de la ley del timbre.

El artículo 14 del reglamento, contenía una disposición sobre la forma en que debía proceder el causante cuando no adhiriera y cancelara oportunamente las estampillas del impuesto sobre la renta, en los documentos que había expedido y en los que debía utilizarse esa forma de pago de impuesto. Con respecto a los documentos podían ser presentados por el causante ante cualquier oficina federal de Hacienda, a efecto de cubrir el impuesto omitido más los recargos. El impuesto no se comprobaba con las estampillas, sino que el pago se certificaba en los documentos que exhibían ante la oficina recaudadora de Hacienda.

En aquel entonces se estimaba que la posibilidad de presentar los recibos ante la oficina de Hacienda para pagar el impuesto no cubierto en su oportunidad, se consideraba que también se presentaba el recibo por la persona a quien se le expedía el recibo. Pues el artículo II de la ley del impuesto al Timbre sujeto de impuesto, decía que el receptor del documento se encontraba obligado a recabar del sujeto de impuesto un pago, del importe al im

puesto para cancelar las estampillas, cuando ello procedía. La obligación de recabar que contuvieran estampillas, constituía la forma en que quién pagaba arrendamiento, un interés, se cercioraba de que quién percibe el ingreso efectuada un anticipo a cuenta del impuesto anual (Antecedente de un pago Provisional).

Los recargos que se causaban, por no haber cancelado oportunamente las estampillas en los documentos respectivos, se deberían computar desde la fecha en que el impuesto fué exigible, ó sea desde la fecha en el que el recibo se expidió. El cálculo de los recargos era inoperante excepto en los casos en que se timbraba un recibo en un año posterior a aquel en que se expidió. De otra manera, el causante que haya expedido se encontraba en posibilidad de adquirir las estampillas en cualquier época del año. Se estimaba que desaparecería por lo mismo y se presentarán declaraciones periódicas como los profesionistas lo hacían desde 1975 ante la oficina federal de hacienda.

1981.- Sigue siendo la misma estructura que los anteriores en función al desarrollo económico del país, bajo las condiciones del comportamiento del Producto Interno Bruto se prevé :

a) El crecimiento de la economía basado en función al fomento industrial y al aumento del empleo por consecuencia.

b) Al ahorro interno y a la inversión pública y ahora bien se menciona que la Economía Mexicana depende en gran medida del desarrollo de la Economía Estado unidense, ésto se explica en virtud de los acontecimientos internacionales entre los que destacaron :

I) La guerra en el Medio Oriente, que orillo a México a bajar su precio del barril del Petróleo, en la cual perdió \$ 1,200 millones de dólares aproximadamente lo que se cubriría con el Endeudamiento Externo.

II) El avance a la Presidencia del Sr. Ronald Reagan, quién impuso una política proteccionista en beneficio de la Economía Norteamericana.

Aunado a esto la pérdida de ingreso, motivo a activar la política tributaria , con el fin de amortiguar los efectos que ocasionó esta situación.

Con base en lo antes mencionado y haciendo destacar que existe una reciente política hacendaria con la eliminación del Impuesto Global, y el impuesto al ingreso mercantil.

En 1980, se había enunciado la utilización de recursos gravados en

la exportación de petróleo para activar a otros sectores diferentes a los de la Industria, así como satisfacer necesidades de carácter público. Es por ello que en 1981 la producción agrícola y de abasto alimentario aumentó en un 3% y se previó un incremento en la actividad inversora del 38%, los cuáles se fueron a través de los estímulos fiscales. Por otro lado el aumento del Producto Interno Bruto en un promedio del 7% anual tuvo su efecto en la actividad crediticia y financiera que el Estado comenzó a instaurar por medio de la banca de desarrollo, misma que estaba diseñada para apoyar a empresas de mediana capacidad y que estuvieren dentro de los planes para el fomento de los servicios públicos, como lo eran transporte, pavimentado, procesadora de alimentos.

Por otro lado, la banca mixta sostenía un sistema crediticio enfocado a captar recursos vía ahorro y destinarlos a la utilización de infraestructura.

Este auge a los servicios públicos en 1981, fue propiciado en parte por la política, de desaceleración económica propuesta por la iniciativa privada.

Cabe mencionar que el error cometido en 1980 de desviar los excedentes de la venta de petróleo hacia la inversión de otros servicios, no productivos, ocasionó que muchos inversionistas volvieran a tener desconfianza y comenzara la fuga de divisas por consecuencia, la caída de la bolsa y de los valores gubernamentales que se acentuó en 1982 que para detenerla se pro

cedió a la estatización de la banca.

Así también, al permitir la fuga de divisas el Estado tuvo que recurrir a la emisión de dinero inflacionario, debidamente explicado este aspecto en puntos anteriores.

Con respecto a la situación fiscal que se guardaba para ese entonces resalta una vez más la desgravación paulatina a los estratos de menores ingresos, así como de los impuestos indirectos de los bienes de consumo popular. En la abrogación del impuesto del timbre de 1980 se provocó desgravar la enajenación de vivienda de interés social y sometiendo a consideración de planes crediticios que proponía la Banca de desarrollo.

Para 1981 continúa siendo un año en que la inflación ascendía originado como lo dijimos por la especulación monetaria, no obstante a esto, tal desempleo y subempleo se combatió aumentando el Producto Interno Bruto.

Por ello y considerando obtener un crecimiento sostenido de la Producción Global y de atenuar el proceso inflacionario, la política hacendaria de 1981 prevé :

- a) Modernizar y simplificar el sistema tributario del país.
- b) Incentivar con estímulos fiscales a empresas del sistema alimenticio mexicano y construcción de viviendas.

Para el I.S.R. continúa la desgravación a las personas físicas del

impuesto global, con lo cual el fisco deja de percibir 13 000 millones de pesos.

Se modifica la "Ley del I.S.R." en la cual se habla de adecuarla a las necesidades del fisco y del contribuyente con el objetivo primordial de evitar la elusión fiscal, buscando dar la equidad y justicia del gravamen por este concepto.

Dentro de estas modificaciones destacan los siguientes puntos :

- 1.- Distribución de la ley en 162 artículos de 99 existentes.
- 2.- Se toma como referencia la residencia de los causantes y que la fuente de riqueza provenga de territorio nacional (se toma en consideración la teoría de renta mundial).
- 3.- Se da un paso más en la globalización y en la transparencia del impuesto.
- 4.- Nuevo tratamiento a :
  - Las personas morales con fines no lucrativas; y
  - A los residentes en el extranjero que obtienen ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional.

Quedando integrada así la L.I.S.R. en cinco Títulos :

- Título I Disposiciones generales;
- Título II Sociedades Mercantiles.

*Título III Personas Morales con fines no lucrativos.*

*Título IV Personas Físicas.*

*Título V De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.*

*En virtud de que el I.S.R. de las personas físicas se desgravan y otorga un nuevo ordenamiento en materia de créditos hipotecarios, el dictamen da a conocer la información de las leyes inherentes a esta, como lo es la Ley del trabajo, el impuesto a la Industria de la Construcción y se promueve al INFONAVIT.*

*Para las empresas de Construcción se someten al régimen especial de tributación instaurado en 1980.*

*Con respecto al I.V.A. se comienza a vislumbrar el planteamiento de varias tasas pasando a ser 0%, 6%, 10%, 15% y 20% con el objetivo de dejar libre de gravamen en sus diversas etapas a la totalidad de productos que contemplan la canasta de alimentos básicos, así como se establece un mecanismo de devolución total e inmediata de los saldos pendientes de acreditar.*

*El sistema tributario es afectado ahora por un nuevo Impuesto denominado I.E.P.S. en el cual se contempla la forma de tributación de empresas dedicadas al tratamiento y producción de bebidas alcohólicas, aguas embotelladas, etc.*

*En la política de estímulos fiscales se utiliza un nuevo instrumen*

to del Gobierno Federal, para obtener financiamientos y estimular a las empresas, los cuáles se denominaran certificados de promoción fiscal ( CEPROFIS ); los cuáles funcionaban en forma de documento de descuento, parecido al CETES, es decir las empresas que adquirían dicho documento obtenían un descuento al momento de la compra y además, no eran sujetos de gravamen, lo que en sí era el estímulo fiscal.

El plana global de desarrollo era una nueva estrategia de política económica, que buscaba principalmente integrar a todos los sectores productivos, amen de obtener un desarrollo conjunto.

Retomando el aspecto financiero mexicano la captación del sistema bancario, aumentó al 40% por el efecto de incentivar el ahorro que a su vez es provocado por :

- a) Desgravación gradual del I.S.R. a las personas físicas.
- b) Aumento de P.I.B.

El coeficiente de dolarización se estimó, en una reducción del 24% en 1974 y 10% en 1980, pero el comprar dólares, como medida de inversión, fué ocasionada por la inflación y hacia 1982 en lugar de disminuir se quintuplicó, efecto causado por la salida de divisas.

Para financiarse el Gobierno Federal optó por emitir los titulos va los CETES y PETROBONOS, con el objetivo de obtener recursos frescos a corto plazo y sin efectos inflacionarios.



Para 1980 en la introducción de la Ley del I.V.A. en desplazamiento del impuesto sobre ingresos mercantiles no definió en su primer año la diferencia que existe, de las actividades exentas de los que estaban gravados con tasa 0%.

Esto de manera muy notoria en Operaciones de Exportación; sin embargo estas operaciones desde un principio se identificaron en la práctica como tasa 0% y a partir del 1 de enero de 1981 se introduce en la Ley del I.V.A. el art. 2-A en la que se señala cuales son las operaciones que se afectan por tasa 0% incluyendo ésta la exportación de bienes y servicios.

La importancia que existe de la diferencia de las actividades que se gravan con tasa 0% y de aquellas que no causan impuesto, es que para la primera los contribuyentes puedan recuperar por devolución o acreditamiento el I.V.A. que trasladaron los proveedores de bienes y servicios, mientras que para los segundos no se permite el acreditamiento o devolución del I.V.A. incidiendo en las Empresas que lo realicen, convirtiéndose prácticamente, así, en Consumidores Finales.

En otras características tenían lo siguiente :

El Impuesto al Valor Agregado o I.V.A., tenía las siguientes características :

1.- El Impuesto al Valor Agregado se causa por la celebración de operaciones mercantiles aún cuando no se hubiese cobrado el precio pactado.

2.- El I.V.A. no es un impuesto acreditable contra el mismo, lo que se denominaba I.V.A. acreditable, el cual se obtenía de la documentación de proveedores de bienes y servicios sin importar si se hubiera pagado el importe ó no y que independientemente de que las mercancías compradas se hayan vendido ó formen parte del inventario.

3.- El I.V.A. por pagar se determinaba entre el I.V.A. acreditable y el cobrado; y se considera que no representaba una erogación de la Empresa que afectara a los resultados de esta.

4.- El I.V.A. también era financiado por la empresa al destruir capital de trabajo sideterminaba incorrectamente el monto a pagar mensualmente.

5.- Lógicamente la empresa que desviaré la inversión de capital tendría un costo financiero que al final de cuenta si afectara al resultado final.

También procede al crédito del I.V.A. sobre los activos fijos adquiridos aunque estos para fines contables y del impuesto sobre la renta representen partidas depreciables amortizables.

La disposición más general de la ley del I.V.A. era la condición de que para poder hacer acreditable el I.V.A., tenía que estar separado y por ex preso.

En forma esencial 1982 marcó el término de dos sexenios presidenciales que hemos considerado de alta inestabilidad económica. Mismos que fueron sustentados en políticas erróneas en la administración de los recursos, dentro de la situación económica preponderante de aquel entonces, siendo estas políticas :

1.- Política del desarrollo estabilizador, iniciada en 1975 y concluida en 1979.

2.- La política del crecimiento acelerado que se estableció durante la administración del Lic. José López Portillo y Pacheco, con la petrolización durante los años de 1979 a 1980.

Para 1981 comenzó la política denominada "Plan ó Estrategia Global de Desarrollo"; consistente en otorgar un auge generalizado a los demás sectores del sistema económico y concluido en el año de 1988.

Así, al contemplarse estas tres políticas económicas también se instauraron tres políticas fiscales ;

a) Para el desarrollo estabilizador, la política tributaria era de carácter de promoción y no de recaudación, pues funcionó como un elemento activador de la productividad. Principalmente por su política de estimulos fiscales dirigidos a ayudar a la industria de transformación.

b) Para el crecimiento acelerado fué una política fiscal de tipo participativo, pues es en esta donde el Gobierno comenzó a desgravar a las personas físicas, que durante un lapso de 6 años se vieron con cargas fisca

les excesivas.

-Igualo tratamientos impositivos en empresas paraestatales y en las privadas.

-Se instó al desarrollo Nacional mediante la participación de la Iniciativa Privada en la plataforma del desarrollo en dos formas :

1) Invirtiendo en la producción directa de artículos necesarios.

2) Indirectamente al financiar al gobierno con recursos frescos y no inflacionarios; en la compra de cetes ó ceprofis que eran emitidos por el Estado.

Para el plan Global de desarrollo, la política tributaria se con si de ra m o s una política de fomento a la conciencia del contribuyente, ya que el ejecutivo propuso transformar el código fiscal de la federación, en un conjunto de normas e instrucciones más sencillo y equilibradas que facilitaran al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (simplificación ad ministrativa) fomentando así el cumplimiento voluntario de las normas fisca les, descansando este en la confianza de los contribuyentes...

Por otro lado, la economía mexicana continuó mostrando en sus pro blemas principales el acrecentamiento de su déficit junto con la inflación y se denominó a este año una más con carácter crítico.

El dictamen de la ley de ingresos de la federación contempla tam bién los aspectos internacionales que le llevaron a mantener una actitud res trictiva en su desarrollo y sobretodo de desaceleración; conjuntado a su vez con las dificultades de la dolarización y fuga de divisas.

El dictamen preveía para el año de 1982 lograr un crecimiento industrial que se estimaba en un 9%, este crecimiento es la continuidad de los años anteriores y una producción agrícola crecida de 6.0% a un 7.0% porcentajes que eran estimados y con lo cual se pronosticaba que de la dependencia alimenticia pasaríamos a tener una probabilidad de exportación más viable.

En el orden de la política de créditos otorgados a nuestro país continúa el ingreso de fondos extranjeros condicionados al gasto público así y de esta manera el Estado realizó programas de reducción a las importaciones del sector público, se elevaron las tasas arancelarias y se autorizaron permisos de importación.

Se comenzó a reducir a la plantilla de personal adscrito al sector público y se limitó en la aplicación de programas de infraestructura.

Refiriendonos en mayor importancia ya en este año a la política tripartita, el dictamen de 1982 contempló lo siguiente :

a) Se continúa la reforma administrativa en el sistema fiscal. En tendemos por reforma fiscal los cambios radicales al sistema que contempla los aspectos fiscales en forma administrativa. Es decir, cambios a la forma de la captación y solución de problemas de carácter administrativo.

Podemos situar a este tipo de simplificación de actividades en lo siguiente :

1) Eliminar puestos que dupliquen funciones, lo que significaba erogar gastos por puestos no necesarios.

2) Descentralizar funciones, aspecto relevante al coadyuvar a no depender de la decisión de una sola persona.

3) Se analizaron funciones específicas e intrínsecas a las activi  
dades de las entidades recaudadoras.

4) Se contrata personal mejor preparado en asuntos administrati  
vos.

5) Se recorta personal con deficiencias de preparación.

6) Se reducen trámites excesivos y sin objetivo alguno entre los que se quita a la forma de pago del impuesto el llevar a los documentos ori  
ginales para comprobar la fehacida de la información.

7) Se aumentan centros de información al contribuyente.

8) Se reducen y simplifican los formatos de declaraciones.

Acciones como las anteriores soportaban las acciones gubernamenta  
les para quitar obstáculos al contribuyente.

El hecho de que el plan Global de desarrollo y la política de con  
cientizar al contribuyente a realizar su pago en forma correcta hizo que la  
comisión y en mandato de las camaras proponer la transformación del Código  
Fiscal. Relevante esta situación en virtud de que en 1980 a 1982 las leyes  
sufrieron un constante cambio, implementación y abrogación de impuestos, lo  
que motivó a reformar el código y actualizarlo.

En el se contempla ya una función más directa de las actividades de revisión de las autoridades fiscales y procedimientos autorizados para la vigilancia y control de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

La Ley aduanera se modifica en virtud de las nuevas modificaciones en el aspecto económico de permitir la importación libre y abrir una vez más sus fronteras al comercio exterior en bienes de capital.

El I.S.R. es afectado en el cálculo del ingreso de las personas fisicas.

Es 1982, el primer año después de contener a la crisis en 1975 cuando se estimulo a las empresas a no contribuir directamente via impuestos al desarrollo del país, sino mediante una producción eficiente.

El impuesto a la renta de las sociedades mercantiles se ve influenciado ahora por un sistema de consolidación de Estados Financieros; es decir el Estado propone que la entidad consolide sus estados financieros a fin de presentar una sola declaración. Estos son los cambios más significativos para este año.

1983. La política tributaria se torna agresiva; después de observar la crisis que estalló en 1982; no obstante de las buenas intenciones la inflación deterioró todos sus subsistemas económicos. Las empresas volvieron a afrontar la escasez de insumos que ayudarán a fomentar la inversión y el empleo. Es preponderante mencionar que este dictamen conserva ya un aspecto de demasiado infertil para alguna solución fuera del ámbito interno y es por ello que la palabra financiamiento no es de buen ver por los sectores industriales y tampoco por el gobierno para tratar de reactivar la paralización en la industria de transformación. El volver a solicitar créditos fomentaba aún más el déficit externo y oprimía más a las clases sociales a participar con dichos pagos de deuda externa.

Ya hemos mencionado que nuestra economía bastante deteriorada trata de subsanar sus efectos de mala administración, lo que se llamó a la reordenación económica.

Este año ve en sus políticas hacendarias proponer al sistema fiscal que el costo social de amortiguar la deuda externa y los efectos de la inflación tendrían que solventarse mediante una estructura fiscal fuerte y objetiva que no absorba los recursos en actos no benéficos y sobre todo que complemente a financiar los proyectos del gobierno en ese entonces.

Lo que en su momento fué una política fiscal no agresiva, incluso una política fiscal que otorgó facilidades para la producción y que fué manejada como comodín ahora es un elemento de primordial importancia. Los efectos de la fuga de divisas por parte del empresario y la rápida descapitalización



del Banco de México en sus reservas tenía que parar, primero la salida de las divisas mediante la regulación de las actividades bancarias que el estado impuso con la adjudicación de la banca.

Lo segundo estribaba en colocar al "comodín" ó sea la política fiscal en primeros planos con el fin de que se recaudara en forma rápida y se destinaran a las infraestructuras en desarrollo y lograr terminar el objetivo de activar la economía de actividades no petroleras.

Esta situación impregno y faculto al sistema impositivo de tener en cuenta ahora a las empresas del Sector Privado; los beneficios de la reactivación económica de la estabilización y el crecimiento acelerado había acabado.

En lo que respecta a la gravación excesiva de los causantes menores y que de 1978 a 1982 fueron desgravándose gradualmente fué un antecedente de la reforma a 1983 de contemplar sin miramientos a todos los entes económicos que están en posibilidad de contribuir con los gastos del Estado sin excepción alguna. La forma de hacerlo es mediante una recaudación más acentuada y estímulos fiscales a sectores donde realmente se necesiten y el impuesto sobre la renta es afectado ahora principalmente en el capital de las entidades representadas en las acciones de cada empresa; el ingreso global es contemplado ya hacia la parte de la utilidad que el poseedor obtenía en esas acciones; otro aspecto lo fué sin duda el resarcir al Estado de aquéllos ingresos que por mucho tiempo no capto por dar facilidades fiscal.

En 1981 cuando se estableció el régimen especial de tributación; su razón estribo en unificar a tan distintas empresas y giros; y lograr una mayor equitatividad en el pago de impuesto; continuando con esta forma de imponer agrupa a las empresas que mucho tienen que ver con los sectores que se preten día desarrollar; como el pesquero y el agropecuario. Estas actividades al igual que las empresas mercantiles y de transformación en 1975 que necesitaron tener ciertas facilidades en los pagos de sus impuestos para poder lograr la productividad conjunta, ahora somete a las empresas aun régimen normal simpli ficado, que es en sí la forma de llevar su contabilidad en forma sencilla sin gran metodología para el cálculo impositivo.

Se denota en este dictamen que uno de los objetivos en la política tributaria es el de dar universalidad al cálculo del impuesto, y a su vez dar las garantías constitucionales a dichos pagos; revistiendolo con los aspectos proporcional, equitativo y justo, el I.V.A. que originalmente comenzó con una tasa del 10% gravando por igual a todos los productos fué sometido en la ini ciativa de ley de 1981 a gravar a los productos en varias tasas que representa ran la cantidad de valor agregado, es decir sus diversas etapas de elaboración, en 1982 se hace mención al concepto de proporcionalidad, cuidando que tal im puesto indirecto grave en forma porcentual al producto según el grado de sun tuosidad ó necesidad. Es por ello que se aprueba la instauración de las tasas 0, 6, 15, 20% el 10% original desaparece por considerarlo no acorde al precep to de proporcionalidad.

Es muy cierto que el implemento de algunos impuestos han originado

una espiral inflacionaria porque se pueden identificar directamente con el precio de algún producto principalmente los procesados.

La inflación como lo mencionamos ocasionada a su vez por multifactores, el dictamen considera que para el caso de los impuestos son dos los que intervienen directamente; el excesivo gasto o el aumento de precios; el Estado considera o se bajaba drásticamente uno o se incrementaba en la misma proporción el otro; y se opta por una intermediación; es decir disminuir el crecimiento o desacelerarlo e incrementar los precios a un nivel que no provocase mayor inflación a nuestro ver, de hecho el gasto realizado ya no tan excesivo podría disminuirse en mayor proporción que un aumento de precios que por muy poco representativo aumenta y crea la espiral de precios, realizando con ello una inflación más acentuada y la inflación continua su tendencia alcista; ya consideraba que no podría erradicarse; por lo tanto las medidas tomadas fueron en sí medidas no completadas una solución a medias no es solución.

La ley del Código Fiscal de la Federación en su capítulo único artículo 2 nos menciona lo siguiente: Fracc. IV.

"Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado..."

Es ahora que el gobierno también implementa a los derechos a los que se les propone actualizar considerando su tipo de causación.

Aunque dentro del nuevo esquema de desarrollo Global y con el firme propósito de despetrolizar la economía y subsanar los altos costos sociales que esta última ocasionó, no se podía revertir el proceso de evolución de nuestra industria petroquímica, y Pemex recupera para su funcionamiento el objetivo inicial, planteado en 1979, reinvertir parte de sus excedentes en sus propios planes de expansión de este modo se le concede utilizar el 50% de sus recursos para aplicarlos a satisfacer sus necesidades de primer orden, lo que orilla al Estado a establecer un derecho sobre la extracción del hidrocarburo y sustituye el impuesto por exportación.

Como ajuste final a los impuestos se propone incrementar el impuesto sobre automóviles nuevos que también en 1979 gozaba de estímulos fiscales.

La política de Estímulos Fiscales ha sido una pieza fundamental en la estrategia de recaudación, si bien es cierto que los dichos estímulos han propiciado que se realicen las operaciones conforme a lo dispuesto en ley.

El estímulo fiscal también es en sí una recompensa al buen comportamiento invitando a seguir con los propósitos de expansión, y para el Estado es una forma de obtener confianza y desarrollar sectores e inclusive lograr incentivos a sus finanzas públicas.

propiciar la inversión y participación de los sectores importantes al desarrollo del país.

Así, los estímulos fiscales juegan también un papel preponderante dentro de las finanzas públicas, pues beneficia a sectores cuyo desarrollo no debe detenerse ó su participación es insustituible.

Estos estímulos fiscales pueden otorgarse de muy variadas formas a veces es otorgándole a la empresa facilidades de pago en ocasiones especiales, nunca exentandola, para no violar el art. 28 Constitucional, por otra forma encontramos disminución en aranceles de importación ó también deducción de inversiones en título valor en la compra de acciones gubernamentales como los ceprofis, etc.

De esta forma los estímulos fiscales estarán siempre dentro de la política hacendaria.

1984.- Período que contempla un repunte económico, después del decaimiento sufrido por la anterior administración y más asentadamente en 1982.

Se continuó con objetivos a largo plazo, como el Plan Nacional de Desarrollo, pero también se implementó uno a corto plazo, el Programa Inmediato de Reordenación Económica el cual contempló básicamente: el saneamiento de las finanzas públicas, a través de un ajuste a los ingresos totales y a los gastos totales del sector público.

Ahora bien, dentro de éstos ajustes en la estructura de los ingresos sobresale el aumento en la importancia referente al Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, los Impuestos al Comercio Exterior y los correspondientes a PEMEX.

Y de manera señalada hagamos notar, pues es de suma importancia para el tema, que la política tributaria para ese año propuso aumentar la recaudación en un 60%, sin elevar las tasas impositivas y buscando una distribución más equitativa de la carga fiscal.

También, se hace notar, que según la propuesta, no buscaba objetivos exclusivamente recaudatorios, sino que por medio de la reducción de la evasión y de la supresión de algunos tratamientos preferenciales para ciertos causantes, se imprimiera una mayor justicia al sistema impositivo.

En lo referente al Impuesto sobre la Renta, dentro del renglón de Personas Físicas se corrige la tarifa, lo que significó una desgravación efectiva a los salarios mínimos, adecuando la carga fiscal a la capacidad de pago real de los contribuyentes, así disminuyó los efectos desfavorables de la in

flación y se motiva al ahorro con dispositivos de deducibilidad.

Para las Sociedades Mercantiles ó Empresas, se establece una serie de deducciones que beneficiaron en mayor proporción a las inversiones inmediatas y en menor grado a las que se hicieran en 1985 y 1986. Este esquema de deducciones se implementó con la intención de inducir a los empresarios a invertir más en su capital de trabajo, provocando así una menor fuga de capitales del país y una mayor productividad y producción interna.

Por otro lado, con el fin de evitar que las empresas acumulen un monto excesivo de pérdidas, que no se pudieran amortizar dentro del plazo establecido por ley, se incorporó al régimen general de ley las reglas sobre el tratamiento de las pérdidas cambiarias, utilizadas por el fideicomiso para la cobertura de riesgos cambiarios (FICORCA).

Ahora de forma señalada remarquemos, que el objetivo de la política tributaria para 1984, fué principalmente el control de la evasión, cómo a través de programas de fiscalización cuyo fin ha sido y será revisar permanentemente a los contribuyentes por medio de auditorías directas, ocasionándose de esta situación la creación de lo que hoy conocemos por Administraciones Fiscales Regionales.

Otro punto importante es también, que no sólo a través de las auditorías se podía tener control, por lo que dentro de esta iniciativa se incorporó la obligación solidaria, que consiste en que las personas morales efectúen dos retenciones, adicionales a las que ya vienen realizando, por ciertos gastos :

1.- Retener 10% de los pagos por concepto de arrendamiento y honorarios e intereses y,

2.- Retener el 20% por concepto de derechos de autor a quienes no hayan cubierto los derechos de registro.

Estas retenciones se hacen en el momento de cubrirse y son necesarias para efectuar la deducción del gasto.

Esto es muy importante, ya que ha sido una herramienta de control bastante efectiva, y que persiste en la actualidad.



1985.- Las políticas Hacendaria y Financiera para el año de 1985, se enmarcan dentro de los objetivos del Plan Nacional de Desarrollo y el Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo. Estos planes son procesos de ajuste iniciados hace dos años, los cuáles, tratan de llegar a una reordenación económica en el bienestar de las mayorías, situación que no se ha logrado debido a diferentes factores económicos como el Desempleo, la inflación, etc.

La política Económica propone cuatro objetivos, que son :

- a) Continuar abatiendo la inflación.
- b) Apoyar la reactivación de la economía.
- c) Inducir aumentos en el Poder Adquisitivo de los Salarios y en el Empleo.
- d) Avanzar en el reajuste estructural, de las finanzas públicas y en la reducción del déficit financiero del sector público.

Para el año de 1985, se estimó una inflación del orden de 35% y para lograrlo se buscaría aprovechar la capacidad no utilizada, fortalecer la productividad y el ahorro interno, pero debido al gasto público y privado, así como a una alta demanda de créditos, como consecuencia de altos niveles de inversión, se llegó a una mayor tasa de inflación de la que se tenía estimada.

Por lo que se refiere al ámbito internacional, por la venta de hidrocarburos, esta fue casi como se esperaba, ya que en ese año descendió el precio y la demanda de hidrocarburos, lo que reflejaría un mayor déficit del

estimado, como consecuencia de mayores gustos y menores ingresos reales.

En la política de ingresos, se siguió el propósito de que la carga fiscal fuera más equitativa, entre personas, sectores y regiones, se impulsó la recaudación efectiva para lograr ésta recaudación, se trata de reducir la evasión y elusión fiscal, así como mejoramiento de la administración y coor  
dinación tributaria. Se implementan estas mejoras debido a experiencias lo  
gradas en años anteriores, y porque tales efectos merman los ingresos de la federación. De ahí que en ese año el Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo le otorgue elevada prioridad a la lucha contra la evasión.

En la redistribución de la política tributaria, se obligó a pagar más impuesto, a los que más ganan y se establecieron tasas bajas a los que menores ingresos devengaban, por lo que no solo se aplicaron tasas altas a los que perciben ingresos elevados, sino que se globalizan sus ingresos, ade  
más de que se continúa con la desgravación de salarios mínimos, y el derecho extraordinario del 6% sobre la extracción de hidrocarburos.

En la política de Estímulos Fiscales, los ingresos que se canaliza  
ron, fueron aplicados al fomento de la inversión, y el empleo, así como a la promoción del desarrollo regional.

El estímulo más fuerte, durante ese año, se da en el impuesto gene  
ral de importación, de maquinaria y equipos nuevos destinados a la fabrica  
ción de automóviles, camiones, tractocamiones y autobuses integrales, en lo referente al Sector Agropecuario y Forestal, se trató de estimular activida

des productivas, pero no con tanto auge, como al sector automotriz, siendo estas actividades la Agropecuaria y Forestal base de la economía de México.

Así también, debido a las necesidades del País, por el crecimiento demográfico, se da un estímulo a la construcción de viviendas de tipo medio y de interés social, además de que se le dió un subsidio del 15% del valor de los materiales para su construcción.

Por medio de los precios y tarifas de los bienes y servicios que produce el Sector Público, trataron de inducir un cambio estructural, al proteger el poder adquisitivo de salarios y al sustentar la rehabilitación financiera y el ahorro de empresas públicas, estos ajustes fueron con el fin de lograr mayores niveles de eficiencia y productividad en la operación de entidades productivas del sector paraestatal.

La política financiera, monetaria y crediticia, fué orientada a acrecentar el ahorro, y dirigirla hacia la inversión productiva. Esto se da debido a que el Estado cuenta con la banca Nacionalizada, la cual trató de utilizar para promover el desarrollo y que asimismo se invirtiera menos en materias primas y capitales importados, así como promover la producción orientada a la exportación y evitar asimismo una sobrevaluación de la moneda y cambios bruscos en su cotización.

El Estado trata en este año de obtener mayores beneficios de la banca Nacionalizada, por lo que para consolidar el sistema financiero, y que es

tuviera de acuerdo a los requerimientos del País. Se promueve el desarrollo de intermediarios financieros no bancarios, creando reformas a las Iniciativas de las Leyes Generales de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito, así como lo relativo a las Sociedades de inversión y Leyes de Mercado de Valores, instituciones de Seguros e instituciones de fianzas, con estas modificaciones a sus respectivas leyes, se busca la participación más activa en el desarrollo del país, generando y movilizando recursos a largo plazo.

Algo muy importante dentro de este nuevo sistema financiero, es el que se buscó reorientar las funciones de las oficinas de la banca en el exterior con el propósito de atender y apoyar mayormente el financiamiento del Comercio Exterior, con esto se trato de darle mayor auge a los productos nacionales hacia el exterior, generando una mayor captación de divisas y crear una mayor capacidad productiva de las empresas.

En este año, se derogan las disposiciones que concedan exenciones de impuestos ó de derechos federales, excepto las exenciones señaladas en las leyes que establecen dichos impuestos y derechos y las previstas en el código fiscal de la federación.

A finales de 1985, existe en México un suceso natural, que fué el sismo, el cual afectó en gran medida a que se complicaran algunas de las metas establecidas, creciendo así el gasto público, y reflejando como consecuencia un mayor déficit.

1986.- En este dictamen se hace énfasis sobre la realidad económica del país y en particular sobre los siguientes aspectos, y que se dieron después de la crisis de 1982 :

- 1) Tasa inflacionaria del 120%
- 2) El déficit presupuestal representa más del 15% del P.I.B.
- 3) La deuda externa llega a absorber aproximadamente la tercera parte del gasto público.
- 4) La mayoría de paraestatales registraron déficit.

Además de un descuido de otros sectores como el de Alimentos que en estos años se vió reflejado en importación de alimentos de la canasta básica.

El sector industrial se vió afectado, pues al no existir divisas, disminuyen su capacidad de operación, ya que no pueden adquirir los insumos necesarios para su desarrollo.

Esta unido a tres factores que aunque se señalan en este dictamen, no se hace en una forma trascendental como lo fué su impacto en un marco económico y social. Estos fueron la fuga de capitales y la reducción de las reservas internacionales del Banco de México. Por último factor, está la deuda externa y poco financiamiento del exterior.

Un factor externo importante lo fué la baja en el precio del petróleo (principal y básica fuente de ingresos del país).

La política fiscal para este año se basa en el perfeccionamiento ad ministrativo del aparato tributario esperandole como en otros años, reducir la evasión y elusión fiscal.

Se habla también de modificaciones como lo son el método de dividen dos, que como se veía en el caso práctico, son determinantes para el cálculo de pagos provisionales de I.S.R.

Conjuntamente con las modificaciones a la base gravable de las so ciedades mercantiles al sustituirse el método de dedicación por el de acredi tamiento.

Por lo que respecta a las bases especiales de tributación, se propo ne incorporar a todas las sociedades mercantiles agrícolas al régimen general de la ley pues se cree que estas pueden con dicha carga fiscal.

Es claro, sin pensar en la insuficiencia de maquinaria e insumos necesarios para su desarrollo.

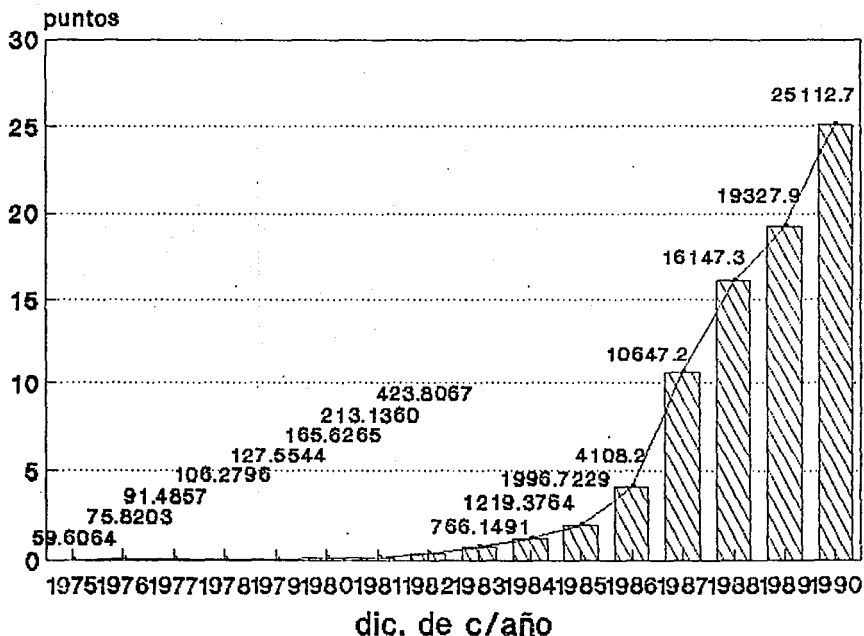
Se ajusta la tarifa de las personas físicas y que iban de acuerdo a la capacidad económica de los diferentes grupos en que se encuentren. ya que de 28 grupos de ingreso ahora será de 20. Esto hasta que concluya la recauda ción adicional con fines de reconstrucción.

Se considera conveniente en este dictamen, continuar con la politi ca de promoción fiscal, ya que se desea apoyar a sectores productivos y así

aumentar el empleo y la inversión en el sector industrial fomentando también el desarrollo y comercialización de la tecnología nacional.

Se aclara que los estímulos fiscales no serán acumulables para el pago del Impuesto sobre la Renta.

# INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR



*(Cifras publicadas en el Diario Oficial de la Federación)*



1.2.5.) Análisis de los Dictámenes de Ley de Ingresos durante el Periodo Transitorio 1987 - 1989 .

Con los análisis anteriores hemos podido conocer con mayor profundidad los elementos que influyen y coadyuvan a los cambios en materia tributaria, por el momento podemos mostrar la vinculación entre éstos y como los papeles de cada elemento fué en definitiva políticas entrelazadas con el proyecto de industrializar a nuestro País.

Creemos conveniente, para esta parte dar una prioridad más elocuente al aspecto impositivo nacional, ya que es en esta fase donde se localiza el cambio más trascendental en nuestra legislación tributaria y con ella los cambios significativos en otras tantas afines, en la recopilación hemos encontrado una fuente inagotable de premisas y respuestas que de haberlas conocido en su momento podría haberse comprendido mejor lo que en sí es un cambio, modificación ó sustitución, el porque se dieron los cambios fué explicado, creemos en forma amplia. No obstante, a esto nuestro enfoque va a ser dirigido en mayor consideración al aspecto tributario, material final del presente trabajo.

DICTAMEN DE 1987.

Este dictamen contempla en su estructura, la razón de "corregir las distorsiones que se causen en el aparato productivo y distributivo". Por co

regir se entendió modificar la Estructura Fiscal...

De no haber tenido en años anteriores, la oportunidad de petrolizar la economía, jamás se habría tenido la oportunidad de crecer, luego entonces esta forma de lógica no es muy convincente a estas fechas, sin en cambio el crecimiento nacional aunque podría considerarse estable no logró el objetivo, ser una nación industrializada.

Por ello, la política fiscal dentro de la política económica ha jugado diversos aspectos ya también explicado.

El ajuste fiscal, llamado así, fué originado y planteado no en 1987, como la mayoría de gente cree, nosotros pensamos y confrontándolo contra lo examinado, que la política de estructurar la ley Fiscal es, en sí, sólo la aplicación de los errores cometidos en los años de :

1975, 1979, 1981 y 1982.

Un dictamen, lleno de expectativas, de alicientes, de plena discordia contra la situación imperante entonces. Es en sí una serie de impresiones sentimentales, opuesto totalmente a un dictamen objetivo, imparcial, es lo que encontramos en estos documentos.

La tributación, como elemento sustancial para financiar el gasto pú**bl**ico, acreditado por el artículo 31 fracción IV; se vió en esos años, maneja do de hecno en forma displaciente y elitista; irrumpió sin duda alguna el precepto que hace constitucionalmente a cualquier impuesto irrefutable e innegable, el de la equidad.

La política fiscal de 1975, gravó en exceso a los contribuyentes menores, es hasta 1978 cuando es más palpable la desgravación gradual a estos; con el propósito de hacer más acorde su carga; a las empresas se les ayudó no gravando las en exceso.

La política fiscal se torna entonces más ecuánime en 1979 a 1980 con la abrogación e implantación de algunos otros gravámenes, es de considerar que ya no se puede considerar a las empresas como " unidades extraordinarias ".

1982 a 1986 la política fiscal, se torna agresiva, la única salida viable de sostener y aguantar al país en crisis, no funcionaron los dos esquemas de industrialización, aquí nos atrevemos a decir, que las políticas económicas no han sido consistentes y consecutivas; han sido complementarias y su pletorias; inclusive denominadas de "salvación".

Las políticas tributarias de ser un papel "comodín" han sido ahora, transformados a una política tributaria esencial, prioritaria, es por ello que 1987 es el cambio más trascendental en la historia fiscal de México la vía de estabilizar una crisis, es transformar al Impuesto en algo que por fuerza, se esgrime en diseñar un nuevo marco económico, un marco sin crecimiento, más bien con desarrollo, es por ello que 1987, marcada en este dictamen presenta una situación correctiva, no de imponer.

*Análisis de los Dictámenes de Ley durante el Período de 1987 - 1989*

*Estimamos conveniente y en particular analizar con más profundidad el dictamen de la iniciativa de ley de 1987; en razón de las transformaciones suscitadas en el aspecto fiscal.*

*En el año de 1981 se habían originado argumentos de algunos empresarios de adecuar la política tributaria al efecto inflacionario y con esto dar una reanimación a las finanzas públicas. Este tipo de argumentos quedó establecido en 1987.*

*Bajo la perspectiva del Estado de corregir las situaciones que en forma negativa estaban influyendo a las finanzas públicas y considerando que la política de reactivar la economía mediante el factor de productividad durante 12 años el cual en los años de 1981 y 1982 se vió en estos sectores un deterioro que propició la fuga de divisas. Ocasionando que en 1983 el sistema tributario considera a todos los entes económicos a participar en el Programa inmediato de reordenación económica (PIRE) y sustentado este último en una política fiscal más heterogénea y que englobará a la mayoría de las empresas a regímenes especiales de tributación como primer paso una vez que se desgravará en gran medida a las Personas Físicas.*

*El dictamen de 1987 hace ya referencia a esto, considerando que los antecedentes erróneos de las políticas económicas deberían ser subsanados por una política fiscal más objetiva y sobre todo adecuada a la inflación.*

El PIRE aplicado en forma inmediata a la crisis de 1982, indicó que la inflación fué "abatida" lo que es usado como sinónimo de contención, una vez más surge a flote la reactivación de la economía el aumento de empleos y el crecimiento del P.I.B. que como lo hemos observado durante el análisis de los últimos doce años son elementos cuantitativos de medición del crecimiento nacional.

El preludeó al cambio significativo a la estructura Fiscal lo encontramos en los siguientes aspectos :

El dictamen indica que el 60% de los ingresos de nuestro País es debido a la exportación de petróleo. Sin embargo, en el análisis económico, creemos que con el declive exportador que provino en 1981, cuando nuestro país se le cancelaron pedidos y se obligó a reducir el precio por barril., no en 1985.

- Otro aspecto que influyó de igualmanera fueron los proteccionis mos industriales por parte de Países con directo contacto en nuestra economía principalmente Estados Unidos.

- La salida de divisas que tuvieron éxodo en el año de 1982 ocasionando que el Banco Nacional de México utilizará las Reservas Nacionales, y utilizando a su vez la emisión de Dinero Inflacionario originó la descapitati zación rápida y aumento de la inflación.

- A su vez las medidas adoptadas por el Estado para protegerse de los efectos inflacionarios acusaron hacia los sectores no productivos, princi

palmente en las entidades Públicas, las que comenzaron a resentir las reducciones de personal y racionalidad del Gasto.

- El implementar la política del desarrollo Global; después de haber cometido el "error" de desviar los excedentes a industrias no petroleras, como medida supletoria de desarrollo; convirtió el esquema a uno con una proyección de desarrollo a largo plazo, contrario al del crecimiento acelerado; obviamente se tenía ingresos pero muy espaciados y muy lentos de recuperar.

- El aspecto de fenómenos naturales, también coadyuvaron a la transformación de nuestro aspecto tributario. Los sismos de septiembre de 1985, provocaron pérdidas de terrenos de educación, por derrumbes de escuelas, vivienda y servicios, lo que orilló a las finanzas públicas a dirigir fondos destinados a otras infraestructuras y parte de las reservas a reestructurar estos sectores.

- El Producto Interno Bruto con crecimientos anuales de 3%; 7.0% y hasta un 9% en 12 años y la presentación negativa del PIB en 1982, comienza a marcar un aumento en este período dentro el año de 1985, mismos que dentro de este capítulo se ha mostrado su influencia como parámetro económico de crecimiento.

- Así de este modo, podemos decir sin titubeo alguno que la reforma fiscal más importante del quinquenio en estudio se ha dado en dos aspectos que consideramos los más importantes :

1) El agravamiento de nuestro Mercado Petrolero.

## 2) La inflación.

En la Ley de Ingresos resalta ahora como impuesto esencial a ayudar a nuestro sistema deteriorado por la inflación y pérdida de divisas, utilizar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Morales.

El dictamen contempla el siguiente supuesto :

- Ampliar la Base gravable del I.S.R.
- Reducción de las tasas impositivas.
- Establecimiento de Estimulos a la inversión.

Así también se evitará :

- La deducción de intereses nominales.
- Acumulación y deducción de intereses reales de pérdidas o ganancias cambiarias.
- Deducción de un porcentaje fijo de las inversiones reali  
zadas.
- Resolución de las aportaciones netas de capital de accio  
nistas.

Se explica la ampliación de la base gravable en forma sistemática y porcentual.

Iniciando en 1987 en forma de 80% en forma actual y 20% en forma modificada.

En 1988 será el 60% y el 40% respectivamente.

1989, el 20 para la actual y 80% para la base nueva.

1991, 100% para la modificada.

El beneficio indica es para las personas físicas de menores ingre  
sos mismas que su base ha sido disminuido gradualmente desde 1978.

En 1987 con el cambio a la ley impositiva, también contempla como lo mencionamos en el año anterior cambios en las políticas económicas, correc  
tivas ;

1) El crecimiento acelerado, tenía que sustituirse ó complementarse por ello se propuso crecer en la producción moderadamente, creando así creci  
miento moderados de empleos; el cambio fiscal es en una pieza clave para ade  
cuar las finanzas Públicas al efecto inflacionario y la descentralización de la vida nacional.

Las políticas de "salvación" que implanto el Lic. Miguel de la Ma  
drid Hurtado iniciando en 1983 con el Plan de Reordenación Inmediata Económi  
ca (1983: PIRE) comenzó a dar resultado según los observadores en 1987; cre  
ciendo el PIB de 1% de 1986 a 1987 que mostró un 3% curiosamente un PIB seme  
jante al de los años de 1975 a 1977.

Puede decirse también que la reactivación económica fué el resulta  
do de cuatro factores :

a) Las exportaciones no petroleras.



- b) El fortalecimiento del mercado interno.
- c) La recuperación de los niveles de inversión Privada.
- d) Y la reactivación selectiva de la inversión Pública.

También los ingresos por concepto de servicios y agrícola tuvieron un aumento en sus porcentajes favorablemente; la industrial después de haber tenido una caída del 5.5% en 1986 se estimó que crecería entre 1.2 y 2%, las exportaciones no petroleras aumentaron en un 45%.

La inflación, principal elemento que originó cambios en la estructura fiscal en 1987, el objetivo de reducir la inflación no fué logrado. Sin embargo, se estabilizaron tasas muy altas de inflación. Esta última fué explicada a que persistían en los rezagos en los ajustes de tipos de cambios y de los precios controlados durante 1987. Se consideró que nuestro país es un país sin historia de inflación alta. También fué determinante el comportamiento de los tipos de cambio.

Sin embargo, se consideró que en 1987 con las medidas adoptadas en la disciplina fiscal y monetaria la haría descender.

Caso curioso fué el hecho de que también se adjudicó a la acumulación de reservas internacionales y por consecuencia los graduales aumentos en las reservas nacionales, esto funcionó de la siguiente manera, el objetivo de mantener y acumular una buena parte en reservas implicó mantener un desliz cambiario por encima de lo requerido para equilibrar la balanza de pagos, así como un crecimiento de cierta magnitud de la liquidez de la economía.

Este ahorro en las reservas fué originado a su vez por la captación ahorro interno y privado. Con esto podrá activarse la política para tratar de que la inflación no llegara a grandes niveles, en virtud de no respaldar la producción con dinero inflacionario.

La política monetaria fué dirigida a tener una congruencia en los mercados financieros y también al mercado cambiario. En sí fué propiciar una mejor captación financiera, también a que fueron dos los aspectos que incidieron en la recuperación económica :

- a) La competitividad de las tasas internas en relación a las externas.
- b) La persistencia de rendimientos reales a los ahorradores.

El mercado financiero comenzó a repuntar después del crack Financiero ocasionado en 1987 en el mes de octubre.

Todos estos cambios en su mayoría favorables, hizo posible la modificación fiscal.

ANALISIS DE 1988.

Los objetivos planteados en la política económica de 1988, eran los siguientes :

- a) Profundizar en las medidas de cambio estructural.
- b) Lograr la recuperación de la actividad económica vía balanza de pagos en forma gradual y sostenida, aunado al ahorro interno.
- c) Intensificar los esfuerzos para combatir la inflación.

En 1988 se llevó a cabo las siguientes acciones para el logro de los objetivos antes señalados.

- 1) Mantener disciplina presupuestal para combatir la inflación.
- 2) Se tenía idea de apoyar la recuperación económica, con un gasto presupuestal programable en un 22% relativo al crecimiento del PIB.
- 3) Continuar con el cambio en el presupuesto y dar mayor importancia al gasto de contenido social.
- 4) Aumentar el gasto de Inversión del Sector Público, sin que el gasto entre en proporción al PIB. Así como propiciar la recuperación de la inversión privada en base a los apoyos fiscales.
- 5) Consolidar la reforma fiscal aprobada en 1987, con el objeto de fortalecer la recaudación, eliminar los efectos de la inflación sobre la base de los impuestos y aumentar la equidad y eficiencia del sistema tributario, poniendo mayor énfasis.

- 6) Continuar la estructuración de las empresas estatales y paraestatales.
- 7) Usar las políticas monetarias, de tasas de interés y de tipo de cambio para asegurar equilibrio en los mercados cambiarios y financieros, así como fortalecer el ahorro y la balanza de pagos. El manejo de estas variables para abatir la inflación o forzar una recuperación exagerada.
- 8) Avanzar en el cambio de permisos previos por aranceles en el caso de las importaciones de bienes de consumo, para que la política de protección industrial y comercial contribuya de manera eficaz, en conjunción con otras políticas abatir la inflación.
- 9) Realizar acciones que disminuyan la inercia inflacionaria, para que los aumentos de precios sean acordes con las condiciones económicas básicas, y menos con las tasas de inflación pasadas. Habrá una mayor sincronización en la fijación de los precios y tarifas de los bienes y servicios que ofrece el sector público, aumentando la frecuencia y disminuyendo el monto de los ajustes.

La política económica de 1988 continuó siendo austera, propiciando una política precavida al no iniciar alguna obra sin antes se haya terminado alguna que se encontraba en proceso, sin apresuramientos que impliquen sobre giros innecesarios.

La política que se pretendió alcanzar era la de no elevar las tasas inflacionarias. Mencionan que en un ambiente inflacionario, los aumentos no

minales de los salarios derivan de unas tasas de inflación aún mayores. De ahí se propone aumentar el gasto social para garantizar mayor acceso a ser vicios de salud, educación y seguridad. La inversión sería utilizada para el mantenimiento de infraestructura y para obras paraestatales.

El cometido del programa de ingresos estaría apoyando al proyecto de disciplina y austeridad ésta vez los gastos del estado propone financiar los con recursos propios. Mismos que se consolidarían aún más con la reforma fiscal, planteada en 1987, perfeccionando los mecanismos de ajuste por inflación de la base tributaria en el impuesto sobre la renta; continuando se a su vez la simplificación administrativa y el combate a la evasión fiscal, y para apoyar a la recuperación se darían importantes estímulos a la industria.

Es por ello, que el dictamen de 1988 dicta que el paquete de reformas fiscales para ese año estarían de acuerdo a lo anteriormente expuesto. Entre los cambios que mencionaban los objetivos estaban :

a) La depuración de la técnica impositiva, permitiendo la actualización de la base gravable.

b) La coordinación fiscal que es la dirección que se da a los ingresos de la Federación y a los Estatales.

La inflación como virtual "enemigo"; debía ser erradicado, ó en su caso, minimamente contenida. A este hecho, se asumió una actitud conservadora y dialogante; el objetivo : Contener la inflación.

Esta concertación entablada por los sectores Industrial, obrero, campesino, y estatal, considerabase la mejor opción para realizar tal labor.

En el diario Excelsior, en el tomo del 23 de diciembre de 1987, en el cual se publicó el texto completo de las causas de hacer dicha concertación, denominada PACTO DE SOLIDARIDAD ECONOMICA.

El fundamento del pacto según el documento estribaba en lo siguiente:

- Que la alza generalizada de precios en sectores internos de la economía era realizada como medida de protección al patrimonio, es decir cada quien aumentaba los precios arbitrariamente.
- Los ajustes a los precios son realizados fuera de tiempo ó tardíamente.
- Incertidumbre total en el comportamiento de los precios.

De esta manera el propósito del pacto de Solidaridad es : "Detener esta carrera desatada de precios, armonizar los intereses de los grupos a través de la concertación y hacer un esfuerzo por coordinarlos".

La inflación deberá ser reducida en base a un mutuo acuerdo entre los sectores. De esta forma el movimiento obrero y campesino a no incitar a la demanda de aumento salariales y los campesinos el respeto a los precios de garantías. Los Industriales a fomentar la apertura comercial sustentado en la productividad y moderación de precios y utilidades. El Gobierno a restringir su gasto Público .

El pacto de solidaridad Económica, será puesto en marcha durante la primera fase iniciada el día 15 de Diciembre de 1987 al 1°. de Marzo de 1988. Los primeros cambios suscitados para ponerlo en práctica fueron :

- El salario fué ajustado en un 38%.
- El tipo de cambio se ajustó en un 22%.

La función de estos; permanecer fijos del 15 de diciembre al 1°. de marzo 88 y los precios serian ajustados mes con mes.

El pacto ha sido aplicado hasta el momento; diciembre de 1990. Dos años del Pacto en los que aún la incógnita está por develarse :

¿la inflación ha sido contenida ó realmente disminuyó?...

Si analizamos estas dos premisas por separado, adjudicándole a estas la relación con los impuestos, en especial con los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta, tendremos que considerarlo de la siguiente manera :

a) Si la inflación ha sido contenida desde 1987, quiere decir que el porcentaje de % existente a diciembre de 1987, persiste; el nuevo conteo, originado a partir de este último porcentaje oscilará entre 100% y 104% de acuerdo al último reporte obtenido de la inflación. Al momento de "aterrizar" el Pacto es seguro que nos encontremos frente a una nueva crisis, que aunando la situación internacional presente en el Golfo Pérsico nos situará en una posible Hiperinflación, lógicamente en el cálculo de los pagos provisionales

que hoy en día cuentan con componentes inflacionarios, resultarán mucho muy altos, originándose una crisis financiera en las Empresas tanto Públicas como Privadas.

b) En caso de que la Inflación en realidad haya sido reducida en su índice los pagos Provisionales no tendrán una mayor problemática en su aplicación y será acorde con la Política de las Finanzas Pública; a continuación redactamos fielmente un extracto del documento suscrito por el Diario Excelsior el 23 de diciembre de 1987, donde se enmarca la íntima relación del Pacto con las Finanzas Públicas; en especial con el impacto al cálculo del I.S.R. con las disposiciones de 1987 .

"Las Finanzas Públicas habrán de corregirse para que el gasto del Gobierno no exceda a sus ingresos. Los ingresos del sector Público serán superiores a sus gastos no financieros en 33 billones de pesos, equivalente al 8.3 por ciento de la producción total; el nivel más elevado en la Historia del País. Este superávit se logrará tanto por los AJUSTES TRIBUTARIOS propuestos y los aumentos recientes de precios y tarifas, como los recortes de gastos previstos para el año entrante"...

De esta forma los lineamientos de la política fiscal de 1988 estuvieron dirigidos en dos direcciones :

- La reordenación económica, que fué motivada a detener los deterioros económicos a corto plazo.



- La segunda realizar cambios estructurales para modificar y corregir los errores cometidos en administraciones anteriores; por lo tanto a mayor plazo; entre esos cambios estructurales están el Pacto Económico y la Estrategia Fiscal Pública, modificando su Estructura Fiscal y adecuandola a la Inflación.

Nacional Financiera en su fascículo del mes de Enero dá a conocer las modificaciones más esenciales a la política fiscal : de 1988.

- Adjuntar al costo de las acciones por la inflación del año para la base nueva; hasta ahora sólo se reconoce la inflación del año anterior. También se propone permitir la deducción de la pérdida obtenida por la empresa en la enajenación de acciones operadas en bolsa, sólo contra la ganancia generadas por el mismo concepto.

- Establecer un mecanismo para que las empresas que iniciaran operaciones ó registraron pérdidas en el ejercicio anterior efectúen pagos provisionales. Esta propuesta permitirá eliminar la principal fuente de rezago en el entero de contribuciones que aún persiste en el I.S.R.

- Ajustar semestralmente la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y reducir la tasa máxima a 50%, que hasta ese entonces se había ajustado año con año. (Tal como lo hemos visto en los dictámenes anteriores).

- En materia de bases especiales de tributación, en impuesto sobre la renta se propone que las cuotas del sector agropecuario se ajusten de acuerdo con la evolución de los precios de garantías. (Claramente explicado en el PACTO).

Como promoción a la inversión se propone fortalecer la disposición establecida en 1987 de recuperar la deducción inmediata; pero como ésta opera parcialmente se contempló que ahora esta es generalizada hacia la inversión financiada con capital propio, así como autorizar la deducción de la inversión desde el momento en que se hace la erogación.

En lo que respecta la simplificación administrativa :

Mediante un foro Nacional de Simplificación Fiscal se recibieron opiniones y propuestas de diversos sectores. Se propusieron los siguientes ajustes legislativos :

- Establecer un sistema de pagos provisionales en el I.S.R. para las empresas.
- Introducir un procedimiento simplificado para calcular y ajustar por inflación las deducciones por inversión y las pérdidas del ejercicio.
- Adecuar las determinaciones del componente inflacionario de los intereses correspondientes a crédito y deudas.
- Simplificar el régimen de tributación de las constructoras.
- Elaborar y publicar los reglamentos y la circular miscelánea en su versión reducida.

De este diálogo también se propuso instrumentar un paquete de apoyo al salario de los trabajadores que contempla resolver la problemática de eliminar los rezagos en el pago de participación de utilidades de las empresas,

reducción del I.S.R. a ingresos obtenidos por PTU, jornada extraordinaria y prima vacacional, y desgravación del I.V.A. en los intereses pagados a FONACOT.

- Se propone mantener la tasa de impuesto sobre automóviles nuevos y reducir el impuesto telefónico. Se otorgaron modificaciones a diversos rubros del IEPS.

- También, en materia de derechos se pretendió adecuarlos a la inflación.

En política de promoción fiscal :

- Fueron dirigidos a fomentar la comercialización de tecnología Nacional.
- Actividades encaminadas a prevención de la contaminación.
- Fomento agropecuario, desarrollo a la vivienda, a la industria de productos básicos, mineral, forestal y pesquera.

Esto fué lo más relevante de 1988.

1989.- La Reforma Fiscal aprobada por el Congreso en 1989, que se caracterizó por los siguientes objetivos.

- Consolidar la estabilidad de precios;
- Crear bases para la recuperación gradual y firme de la actividad económica;
- Reducir la transferencia de recursos al exterior;
- Proteger el poder adquisitivo de los salarios y el nivel de empleos, y
- Fortalecer, mediante la concertación, el compromiso de los sectores que apoyar la estabilidad interna y la negociación de la deuda externa.

De esta forma el planteamiento de los ingresos Públicos al señalar la necesidad de estabilizar los precios, la de crear las bases de la recuperación económica y la de proteger el poder adquisitivo de los salarios y el nivel de empleos, necesita sustentarse en una política de ingresos adecuada.

Como primeras acciones determinamos como se tuvo que realizar un pacto de Estabilidad económica en un nuevo periodo.

En 1989 con la política fiscal se esperaba obtener los ingresos tributarios del 9.2% del Producto Interno Bruto en 1988 al 10.3% en 1989. Con un objetivo de redistribuir la carga impositiva entre los diversos sectores económicos. Este fué el motivo de que se redujeran las tasas impositivas y se ampliaron las bases gravables. Así lo que se consideró "consolidar al sis

tema fiscal" encaminado a reestructurar el sistema impositivo.

Lo que se realizó en 1987 de adecuar a la inflación los impuestos, considerando que esta generaba distorsiones importantes a la estructura y operación de cualquier impuesto. Y al no adecuarla, la inflación generaba injusticias, y distorsiones en la recaudación.

Se consideró también el cambiar el sistema impositivo a operar en forma más eficiente, tratando de evitar distorsiones en la actividad de recaudar. Podría decirse que los cambios en México, han sido instrumentados en una mentalidad internacional, con esto se proponía hacer nuestra legislación fiscal competitiva con la de países desarrollados.

También la simplificación en la estructura y operación del sistema tributario con lo que se transformaron los Impuestos indirectos entre ellos el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y con la política de simplificación administrativa se han reducido trámites innecesarios.

En 1989, los cambios fiscales íntimamente relacionados con la continuidad y la equidad de aplicación; soslayan en eficientar el sistema tributario, no obstante que los efectos por su imposición fueran negativos.

Como en anteriores años, la política fiscal busca lograr eficientar también la actividad productiva, y proporcionar al crecimiento sostenido

una estabilidad que coadyuve en buen sentido a las finanzas Públicas.

En este año el ingreso por impuestos fué estimado en relación al Producto Interno Bruto, otorgándose un aumento del 1.1% y con los cambios en la ampliación de la base gravable y marginal de los gravámenes, cooperará en 1.5% para ese entonces.

También "fortalecer" el sistema tributario contempló el incremento de un impuesto que gravaría en forma complementaria el I.S.R. a los contribuyentes : El 2% al Activo de las Empresas.

¿ Porqué complementario ?...

El Impuesto al 2% del Activo sobre las empresas, estaba concebido en la idea de que aquellas empresas que para efectos de evadir ó eludir, disminuyeron sus ingresos y reducir ó eliminar el Impuesto sobre la Renta, cuando menos tendrían que pagar este nuevo gravámen.

Esta suposición fué respaldada, cuando se determinó que el 70% de las declaraciones del impuesto sobre la renta de las empresas presentaba un balance final en ceros, situación que se consideró incompatible con el hecho de que las empresas subsistían a pesar de que aparentemente no originaban utilidades. El nuevo impuesto, según controlaba esta situación, y tenía mayor incidencia sobre las que eludían al Fisco. Por eso este ingreso generaría cantidades adicionales y contribuiría en regularizar y garantizar el

cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Así, de esta forma se le adjudican algunas deducciones, para evitar piramidación y contra el pasivo de otras empresas.

- Este impuesto no afectaría a las empresas de nueva creación ni a las de etapas preoperativas, y no se efectuarían pagos provisionales durante el primer año.

Sin embargo, este impuesto; causó gran descontento entre los contribuyentes, y los juristas apelaron al mencionar que dicho impuesto era anti constitucional; para esto las autoridades Hacendarias, dieron lugar a un estudio más profundo y mientras declaraban su veredicto en la Suprema Corte de Justicia, las empresas tuvieron que ampararse.

Así, el 17 de abril de 1989 el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Doctor Pedro Aspe Armella, recibió una carta que mencionaba :

" La amenaza y persecución fiscal por fraude y aún más, la detención del causante con base a un criterio de autoridad, atenta contra el Estado de Derecho ".

También declaraba :

Preocupación por la política Fiscal y denunciaban que el " en carcelamiento de evasores fiscales ha creado un clima inquietud entre empresarios individuales, así como en los propios organismos empresariales ".

Por que en razón de que ahora los empresarios declaran que la política fiscal es autoritaria y amenazante, incluyendo las siguientes inquietudes :

- El Gobierno no se mueve no en los espacios de ley, sino en disposiciones administrativas, indican que no hay concertación con los empresarios y que se pretende oficializar la acción penal contra la evasión fiscal y concluyen que el contribuyente no tiene con que defenderse. Asimismo, declaraban inseguridad jurídica en materia de política fiscal.

Entre otras cosas este documento ahora considera que la concertación [PECE] debería considerar aspectos tributarios que obliguen al Estado a mantener su labor sin atentar contra los derechos de ley..

A esto el Estado pretendió revisar el caso de este impuesto, incidiendo a favorecer la inversión extranjera, pero a su vez profundizar la vigilancia y fiscalización interna. Este impuesto en primer lugar también es considerado práctico, porque así lo hacen en otros países, principalmente industrializados, como en Estados Unidos, en donde precisamente el Impuesto al 2% no es considerado dentro del I.S.R. y constituye un obstáculo a la inversión extranjera.

En agosto de 1989, el Diario el financiero notificó lo siguiente :

"Como parte de la política fiscal mantenida por la actual ad



ministración, que a veces cayó en el "territorio Fiscal", durante el primer semestre de esta ño, los ingresos tributarios ascendieron a 25 billones 556 mil millones de pesos y tuvieron un crecimiento real de 15.1 por ciento respecto a igual periodo del año pasado, de acuerdo con las cifras preliminares de la Dirección General de Planeación Hacendaria de la SHCP.

Más aún, con base en los indicadores oportunos de la Secretaría de Hacienda, los ingresos totales presupuestales del Gobierno Federal sumaron 44 billones 197 millones de pesos, es decir un aumento real de 4.4 por ciento en relación con enero-junio de 1988 .

Uno de los rubros que más creción fué precisamente la recaudación del Impuesto sobre la Renta, que llegó a 14 billones 15 mil millones de pesos. Esto es un incremento real de 22.7% e incluso 14.9% más de lo programado"...

..."Por otra parte, trascendió que el Gobierno Mexicano busca convencer a la Administración de Estados Unidos de que acredite el impuesto a los activos de las empresas al I.S.R., como sucede en México, de lo contrario se decinte visa la entrada de inversión extranjera"...

Situaciones como las anteriores, contempla que nuestro sistema tributario está fundado también en un plano internacional.

"Hay negociaciones de Gobierno a Gobierno sobre este punto y, en caso de que no logren convencer a los funcionarios estadounidenses, las autoridades mexicanas revisaran el citado gravamen que en Estados Unidos es considerado Patrimonial pero no dentro del I.S.R."...

Si estuviese gravando dentro del I.S.R., consideramos que dicho impuesto se está gravando doblemente, lo que es una causa de anticonstitucionalidad, pero si es considerado fuera de este, estamos hablando de un impuesto in directo, lo cual no lo pone en esta situación, la Suprema Corte de Justicia a estas fechas de Noviembre de 1990, ha declarado lo segundo y apoyándose en el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución, lo hizo Constitucional, por tanto, aquellas empresas que se ampararon ahora pagarán dicho impuesto con to do y accesorios.

Entre otras modificaciones a los Impuestos, tenemos para 1989 lo si guiente :

- 1.- Se elimina el sistema de deducción de dividendos.- El esquema anterior propiciaba la distribución de las utilidades ge neradas cada año por las Empresas. En cambio se gravará con el 10% en adición cuando las utilidades se distribuyan a los accionistas.
- 2.- Deducción inmediata de la inversión.  
Considerando tres zonas y porcentajes autorizados en ley pa ra realizarla y para estimular la de concentración se permi tió el 60% de la deducción, de la inversión en : Guadalajara, Monterrey y México, D.F.

3.- Se limitó la deducción por depreciación de automóviles :

La deducción de depreciación de automóviles se limitó a 5.5 veces al salario mínimo. Se evita el abuso para esta deducción "según el Estado" y se compensa la reducción de recaudación de este impuesto.

4.- Reducción de las tasas Marginales Impositivas.

Para promover la competitividad con el exterior y avanzar en la equidad del sistema tributario, se redujeron las tasas marginales impositivas, tanto a empresas, como a personas físicas. La de empresas pasó de 39.2% en 1988 a 37% en 1989 y llegará a 35% en 1991. Las tasas del Impuesto sobre la Renta a personas físicas por su parte, sufrieron una importante reducción, especialmente las que gravan a contribuyentes ubicados en los estratos de ingresos más bajos. El número de estratos se redujo de 12 a 6, impidiendo que ante aumentos relativamente pequeños de ingresos, un contribuyente pudiera brincar hasta dos y tres tramos. El estrato de ingreso menor pagará una tasa marginal impositiva de 3% y el más alto lo hará al 40%. Se sustituye la deducción del salario mínimo general por el otorgamiento de un crédito contra el impuesto a pagar equivalente al 10% de dicho salario. Con esta modalidad, el menor impuesto provocado por un aumento en los salarios mínimos beneficiará por igual a todos los contribuyentes, a diferencia del esquema anterior,

en que un aumento de un peso en el salario mínimo significa una reducción de 50 centavos de impuesto pagado por las personas de mayores ingresos y solo tres centavos en el impuesto de los contribuyentes de ingresos más bajos.

- 5.- Se actualizan cuotas.- Principalmente de los sujetos a bases especiales de tributación y menores.
- 6.- Se eleva la tasa del I.V.A. en zonas fronterizas y en los servicios principalmente en servicios de las zonas fronterizas, del 6% al 15%.
- 7.- Se realizan modificaciones en el Impuesto Especial de Producción y Servicios, al elevarse por un lado la tasa que grava los vinos de mesa, sidras, rompopes, vinos aromatizados, quinados y generosos al 25%.  
Se reduce la tasa a cigarrros no populares a 160%.
- 8.- También sufren una reducción las tasas del Impuesto sobre Automóviles nuevos.

Anteriormente era una tasa del 5%, ahora del 2% para compactos.

Anteriormente era una tasa del 12%, ahora del 10% para compactos, y los de lujo del 16 al 15%.

**DENTRO DE LAS MODIFICACIONES DE SIMPLIFICACION ADMINISTRATIVA:**

Se elimina el periodo transicional del impuesto sobre la renta de las empresas. Se logra en medida una enorme simplificación en el cálculo de las obligaciones de los contribuyentes; porque la mecánica de transición hacia la nueva base habían tenido que determinar dos bases totalmente distintas y pagar sobre cada una porcentajes diferentes y se amplia el plazo de pago de 7 al 17 de cada mes.

- 9.- Se otorga el derecho de solicitar la devolución mensual del I.V.A. y se destina el fondo de I.S.R. a los Estados, de acuerdo al Plan de Coordinación Fiscal.

Esto fué lo más relevante de 1989.

1.2.6) Análisis de la Iniciativa de Ley de 1990.

El año de 1990, fué considerado el que mayor amplitud política alcanzó, en los entornos económicos y comerciales, la globalización de los mercados mundiales ha manifestado su efecto en los países del urbe en formas semejantes, con ellos los cambios en las políticas adoptadas por los sistemas también han cambiado.

El mundo vió el resurgimiento de una alianza mutua, al concluir una guerra fría entre Estados Unidos y Rusia, comenzando en este último el cambio por convertir sus economías cerradas a unas de tipo abierto, consideradas, como de la Europa rica.

Pero también hubo cambios negativos, que amenazan la estabilidad mundial, la idea de Bolívar de Unificar a Latinoamérica, sigue vigente, viva al continuar las propocisiones de la unificación, no tanto de territorios u políticas, más bien de mercados. El tener acceso a ellos ó por lo menos estar dentro de ellos.

Así, vemos en Europa el Mercomún, en América los principios de Acuerdos entre Países de habla hispana. A esto también, es menester agregarle, los lazos de amistad entre los países en vías de desarrollo.

México, después de 15 años de evolución, ha afrontado ya dos crisis, devaluación proteccionismos y estabilidad inquietante, aún y con todo

eso, continua manejandose por la politica de Respeto y de Democracia. Es por ello, que nuestra politica por muy mediadora que sea, tambien requiere de cam bios, que la coloquen sino en la vanguardia, si entre las que son respetadas; estos cambios, deben mostrar el objetivo y la causa, que ambos sean valideros ante la Ciudadania, ante el mundo entero; de ahi la importancia de tener apar te de la Independencia, la estabilidad economica, juridica y, comercial.

Partiendo de esta situacion, Mexico ha sido considerado, cabeza de sector en el territorio latinoamericano, y, un pais digno de confianza, es lo que ha ocasionado que se contemple la apertura comercial, en un marco de igualdad juridica.

Asi, desde 1983, la implantacion del programa inmediato de reorde nacion economica, el Estado se ha mantenido firme en sus objetivos; ya sean internos o externos. La apertura comercial, es ahora la politica primordial; traficar con articulos no petroteros y nacionales, es por ello que nuestra po litica economica esta fundamentada en el Comercio y prueba es lo que se ha realizado.

Considerando el II Informe de Gobierno, llamada " La Tesis del Cam bio " la Politica de nuestro Pais en 1990, tuvo los siguientes acontecimien tos :

- La globalizacion de los mercados, la interdependencia finan ciera, el recrudescimiento de la competencia.

- Que México, ha estado actuando en la promoción de participar en los cambios Comerciales principalmente en la denominada Cuenca del Pacífico.
- Los acuerdos alcanzados durante 1990, más importantes fueron los realizados con los Estados Unidos y hacer una zona libre de comercio al igual con Canadá.
- Que el crecimiento económico sólo está vinculado al objetivo final : elevar el nivel de vida de los Mexicanos. Obligado a su vez, a incrementar la producción y mantener una posición estable.
- Sin inflación y sin presiones especulativas al decir "ciertamente, hay quienes pretenden vincular la orientación social de un Gobierno al descontrol fiscal"...

Ante estas expectativas, los resultados de nuestro Gobierno en materia Económica y Comercial, a razón de el aspecto tributario son :

- El Jefe del Ejecutivo mantuvo encuentros con 46 Presidentes destacando como ya dijimos a los Estados Unidos para afrontar los cambios comerciales y políticos dentro de la escena mundial.
- Esta última, relacionada a la serie de acciones que el foro nacional de consulta evaluó. Y se demandó reciprocidad en la apertura comercial, aunado a la eliminación de bases arancelarias.



- Que se tenga en cuenta que los cambios graduales de los sectores más expuestos cuenten con mecanismos adecuados de ajuste, de que las empresas medianas y pequeñas tengan acceso a los apoyos necesarios para integrarse con ventaja a cadenas productivas.
- Ante el GATT se fijaron posiciones en la Ronda de Uruguay, poniendo fin a interpretaciones unilaterales y el desmantelamiento de fracciones arancelarias.

1990 en materia económica con la estabilidad, se considera al PACTO como el instrumento fundamental para evitar el desbordamiento de la inflación y permitir su reducción. Se ajustó el nivel de precios.

"La política tributaria ha buscado distribuir más equitativamente la carga fiscal al mismo tiempo que se establecen tasas más bajas, competitivas en el ámbito internacional. Se eliminaron los tratamientos privilegiados y las exenciones de que gozaban ciertos grupos de contribuyentes, ampliando la base en el impuesto sobre la renta, al activo y al Valor Agregado. Se simplificaron disposiciones fiscales y se agilizó el despacho de las mercancías en las aduanas, los resultados han sido alentadores. En lo que va del año los ingresos tributarios, y en particular el Impuesto al Valor Agregado, han crecido significativamente. Los ingresos adicionales por exportación de Petróleo favorecen aún más este resultado.

Esto fue ocasionado por el rumbo de nuestra política adoptada; ex

*plicado en fundamentos comerciales :*

*Fincado el desarrollo comercial en los siguientes programas :*

- 1) La internacionalización de la industria nacional.*
- 2) El desarrollo tecnológico para elevar la productividad y la calidad.*
- 3) La desregulación económica.*
- 4) La promoción de las exportaciones.*
- 5) El fortalecimiento del mercado interno.*

*En la política Tributaria :*

*El tecnisismo de modernidad es convivente, los cambios que se suscitaron, oriento a la política fiscal y fué dirigida a impulsar la política de financiamiento e incrementar el ahorro nacional con el objetivo ue canalizar lo a los sectores más pobres. La modernización es implementada, para alcanzar el desarrollo financiero. Así durante 1989 el desarrollo financiero, optó por hacer ajustes a nuestros principales impuestos, como es el caso del Impuesto sobre la Renta al reducir las tasas impositivas y la ampliación de las bases gravables y se instauró el 2% al activo de las Empresas, con los objetivos de antievasión. Estimandose que la recaudación del I.S.R. y del 2% del Activo crecieran a un promedio anual del 17%. A lo que ponderando estas partidas fomentaron el crecimiento en las finanzas públicas en el orden de 6.6%.*

De la política de Ingresos :

El Estado menciona en la iniciativa de ley, cinco objetivos a conseguir :

- a) fortalecer los ingresos y propiciar el crecimiento económico.
- b) Simplificar las disposiciones fiscales y generalizar el cumplimiento de las obligaciones;
- c) Reducción de las tasas impositivas.
- d) Ampliar la base de los distintos impuestos y el número de contribuyentes.
- e) Mejorar el control y la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El aumento en el ingreso Federal estriba en no aumentar la carga fiscal, sino a través de una reducción a las tasas impositivas y la ampliación de las bases gravables; buscando una equidad tributaria.

De esta forma el tratamiento fiscal para las personas físicas: A las tarifas aplicables para pagos provisionales se estableció reestructurar las tasas marginales máximas del 40 al 35%.

En cuanto a exenciones se establece que no se pagará por ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas ó pesqueras siempre y cuando no excedieran al año 20 veces el salario mínimo general anual.

Los pagos provisionales se formularían mensuales en el caso de honorarios y actividades empresariales, igual período para los impuestos retenidos en salarios. Sólo para el rubro de arrendamiento se mantuvo el enterar cuatrimestralmente.

Por ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

Se estableció un régimen opcional y uno general.

Dentro del régimen general se estableció la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales considerando los ingresos obtenidos desde el inicio de ejercicio hasta el mes en que corresponda el pago.

Su régimen de determinación es similar al de las personas morales.

Dentro del régimen opcional se propuso que lo podrían adoptar las personas físicas cuando sus montos no rebasen los límites establecidos en los de las personas físicas con actividades empresariales cuyos ingresos no excedieron a 500,000,000.

Este régimen consiste en determinar el impuesto sobre la renta en base a un flujo de efectivo. Gravando la diferencia entre entradas y salidas que se obtuvieron al final del ejercicio, dando lugar al pago de impuesto sólo si se retiraron recursos de la empresa ó negocio. Considerándose entradas a la obtención de cualquier cantidad en efectivo y a las salidas a las erogaciones de la misma naturaleza. Los que optasen por este régimen, están obligados a formular estado de posición financiera y levantar inventario de existen

cias; llevar contabilidad simplificada, expedir y conservar comprobantes y presentar declaración anual.

Con respecto a las que tributaron en forma especial ó las que se dedicaran a la ganadería, agricultura, silvícola ó pesquera, si podían optar por este sistema aunque rebasaran los 500,000,000 millones de pesos.

#### Del régimen de Contribuyentes Menores.

Por otra parte, en cuanto al régimen de contribuyentes menores, éste se modificó sustancialmente limitándose a quienes efectúen ventas al menudeo en puestos fijos ó semifijos en la vía pública, ó como vendedores ambulantes que enajenen productos agrícolas no industrializados; así como a los locatarios de mercados públicos, siempre que los ingresos del año anterior no excedan diez veces el salario mínimo anual, que no tenga trabajadores ó más de un establecimiento y que las ventas se realicen directamente al consumidor.

Se amplía el plazo para efectuar los pagos bimestrales al día 20 del mes siguiente al bimestre. Dichos pagos tendrán carácter definitivo por lo que dichos pagos no tienen ya la obligación de hacer pagos provisionales. También el tratamiento para dividendos y utilidades distribuidas se disminuye la tasa de retención del 40 al 35%, cuando las utilidades no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta. Y cuando provenga de dicha cuenta no se efectuará retención alguna. Adicionalmente las personas físicas que obten

gan por ingresos, por concepto de dividendos y que tengan tasa de impuesto inferior al 35% podrán optar por acumulación acreditando el impuesto pagado por persona moral.

En lo relativo al impuesto sobre la renta y el Activo, en éste último la denominación en esta ley cambia acorde con la ampliación en la del Impuesto sobre la Renta al tratamiento de personas morales.

En este sentido, se sustituyó el concepto de personas mercantiles, por el de personas morales, bajo la cual quedan comprendidos un mayor número de contribuyentes.

Conforme a lo anterior, sólo quedan exceptuados del pago del Impuesto quiénes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y las empresas que componen el sistema financiero.

Asimismo, se indica que la actualización de terrenos, se realizará desde el año que se adquirió, hasta el año en que se determina el impuesto y tratándose de fincas rústicas, a partir del año en que se valoraron catastralmente. El factor que se aplicará será el que corresponda conforme a la tabla de ajuste que establezca el congreso de la Unión anualmente.

Para actualizar los inventarios, se establece que deberán evaluarse de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, ó bien conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio ó consideran

do el valor de reposición.

El impuesto sobre la renta del ejercicio pagado en efectivo, se acreditará contra el impuesto al activo y el excedente que resulte después de efectuado el acreditamiento, será el impuesto a cargo de los contribuyentes.

En caso de que existiese un remanente del impuesto sobre la renta por acreditarse podrá solicitar la devolución de las cantidades actualizadas del impuesto al activo pagado en algunos de los tres ejercicios inmediatos anteriores. Esta devolución en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos. Las personas que otorguen el uso ó goce temporal de bienes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, una cantidad igual a la pagada en el impuesto sobre la renta correspondiente a sus ingresos de esta actividad.

Cabe señalar que las inversiones que realicen los sectores agropecuarios y forestal en su actividad, serán acreditables contra el impuesto que de las inversiones que realicen los sectores agropecuarios. Al activo cuando en un pago quede remanente, éste se podrá acreditar en los siguientes pagos provisionales ó contra la cantidad que se tenga que pagar en el ejercicio.

Por otra parte, y en concordancia con la unificación de los plazos de la presentación de pagos provisionales de diversas contribuciones, se es

tablece que en materia de este impuesto, se harán tratándose de personas morales, a más tardar el día 11 del mes siguiente al que corresponda el pago y las personas físicas el día 17.

En lo relativo al Impuesto sobre la Renta, con la finalidad de ampliar la base de contribuyentes y de mejorar la equidad en el tratamiento de diversos sectores, se sustituye el concepto de sociedades mercantiles, las sociedades cooperativas de producción, las asociaciones y sociedades civiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales y las instituciones de crédito.

No obstante lo anterior, se exime del pago del Impuesto a las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades ganaderas, agrícolas, silvícolas y pesqueras, siempre que su ingreso no exceda en el ejercicio a 20 veces del salario mínimo general elevado al año por socio. La exención, total no podrá ser mayor a 200 veces del salario mínimo elevado al año.

Se concedió el mismo tratamiento a las sociedades cooperativas de producción. Por otra parte, cabe destacar que no pagarán el impuesto los ejidos y comunidades y sus uniones, la empresa social constituirá por avecindados y hijos de ejidatarios con derechos a salvo, las asociaciones rurales de interés colectivo que deben llevar contabilidad simplificada para gozar del beneficio, la unidad agrícola e industrial de la mujer campesina y las colonias agrícolas y ganaderas.

Dentro de las principales modificaciones que sufre el régimen de



personas morales destacan las siguientes :

- Se reduce la tasa del impuesto del 37% a 36% y para 1991 se prevé una tasa del 35%.
- En relación a los pagos provisionales se señalan que deben efectuarse a más tardar el día 11 del mes inmediato poste a aquel que corresponda el pago.
- Se facilita la determinación de los pagos provisionales el coeficiente de utilidad se calcula adicionando a la utilidad fiscal el importe de la deducción inmediata y dividiéndola entre ingresos nominales del ejercicio.  
Dicho coeficiente, se aplicará a los ingresos nominales del periodo de pago para obtener la utilidad fiscal para el pago provisional.
- Los ingresos nominales son los que se determinan sin ajustes inflacionarios.
- Por lo que hace al momento de acumulación de ingresos se establece que cuando éstos se obtengan por la prestación de servicios personales independientes y por sociedades y por asociaciones civiles, se acumularán hasta el momento en que se cobre el precio ó contraprestación pactada.

Asimismo, se indica que constituyen ingresos acumulables las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que sean respaldados por documen

tación comprobatoria a nombre de la persona por cuenta de quien se efectue el gasto.

Por otra parte, se reestructura el procedimiento para deter  
minar la ganancia en la enajenación de acciones.

En cuanto al rubro de deducciones se permite la de anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas y sus miembros, así como las que entreguen las sociedades y asocia  
ciones civiles a sus integrantes.

- Tratándose de donativos deducibles se incluyen nuevos suje  
tos para recibirlos, éstos son : instituciones privadas que  
promuevan la cultura y las artes y las sociedades ó associa  
ciones que otorguen becas para estudios superiores.
- Se precisa que no son deducibles los consumos en restauran  
tes ó bares. Tratándose de gastos en comedores se permite  
su deducción cuando se encuentren a disposición de todos los  
trabajadores de la empresa.
- A partir de 1990, se suprime la limitante para la deducción  
de automóviles y motocicletas, permitiendo la deducción to  
tal de la inversión efectuada en estos bienes, salvo en el  
caso de automóviles importados diferentes a los de fabrica  
ción nacional, en cuyo caso no son deducibles.
- Por otra parte, se establece un procedimiento especial en de  
ducciones para quienes realizan desarrollos inmobiliarios y  
para los fraccionadores de lotes, quienes podrán deducir ero

gaciones necesarias para sus operaciones en los ejercicios en que se obtengan los ingresos.

- Por lo que respecta a las deducciones inmediatas, se excluyen a los automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, remolques ó aviones no dedicados a la aerofumigación.
- Entre lo que respecta a las personas morales con fines no lucrativos se mantiene el tratamiento de que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, entre otros, los sindicatos, colegios de profesionales, instituciones de asistencia ó beneficiencia, sociedades ó asociaciones que se dediquen a la enseñanza, ó que tengan fines políticos, religiosos, culturales ó deportivos, los partidos y asociaciones políticas y otras de naturaleza similar.

Con esta parte, creemos necesario entrar ya al antecedente del capítulo siguiente, no sin antes hacer unas consideraciones previas al cierre del análisis de las iniciativas de ley de Ingresos de la Federación.

Se han visto ya los agravantes y elementos que influyeron los cambios en materia tributario desde varios puntos de vista. No obstante, reiteramos la gran influencia de los sucesos económicos, jurídicos y financieros y políticos sobre los impuestos.

Las expectativas de la economía y los demás factores podría considerarse en la siguiente conclusión, de acuerdo a publicación del 12 de julio

de 1989), Financiero pág. 30).

"El actual sexenio, en materia económica, será el sexenio de la concertación, entendida ésta como el medio concreto para llevar a la práctica la planificación democrática de la economía. La concertación económica, sin embargo, no es un medio para democratizar la economía, es decir, las actividades productivas comerciales y financieras, pero sí la toma de decisiones a nivel de la política económica, consistiendo en ello la gran oportunidad que la concertación misma ofrece.

La actividad económica no se puede concertar, y la única democratización posible de la misma se da a través de la economía de mercado, a la cual se llega por la liberación de la economía, rumbo que no puede ni debe ser otro que el de la economía social de mercado.

Así entendida la concertación se presenta como la gran oportunidad para la sociedad a través de sus representantes induzca al Gobierno a implementar medidas correctas, entre las cuales cabe mencionar el abandono del intervencionismo y dirigismo gubernamental en la economía, así como la implementación de Políticas fiscales y monetarias realistas, objetivas y prudentes, el terminar con el protagonismo directo del Gobierno en la economía, sobre todo en las áreas llamadas estratégicas y prioritarias, el democratizar y despolitizar las actividades productivas, comerciales y financie

ras, el adoptar teorías económicas verdaderas, con una base científica objetiva y realista, que den origen a las políticas económicas correctas.

La concertación es sinónimo de participación y por lo tanto de corresponsabilidad, en algo que tiene mucha importancia para el futuro de México y de los Mexicanos: La definición de la política económica, de la cual dependerá, en gran medida, el desempeño real de la economía. A través de la participación la concertación implica la corresponsabilidad y esta nos exige un mínimo de conocimientos acerca de los fenómenos económicos, y acerca de las causas y soluciones de las crisis económicas. La concertación pactada nos representa por sí sola, la corrección de la actual posición económica, pidiendo inclusive poder empeorarla. Todo depende de lo que se concerte, derivándose de ello la corresponsabilidad. Para que la concertación sea oportuna y eficaz en la solución de los problemas es indispensable de que quien participe en ella, representando a la sociedad, tengan en primer lugar, los conocimientos correctos en relación a las causas y relaciones de las crisis económicas y en segundo, la capacidad para exigir al Gobierno la política económica y en segundo la capacidad para exigir al Gobierno la política económica correcta.

*A través de la concertación puede la sociedad participar en el quehacer político y en el Gobierno de la Nación, pudiendo obtener de ello múltiples e importantes logros. Lo anterior, se logrará en la medida en que a través de la concertación se impongan el realismo y la sensatez en la definición e implantación de la política económica del Gobierno y se logre llevar hasta sus últimas consecuencias que no por malas, la liberación de la economía, la privatización y desregulación de la misma, el abandono por parte del Gobierno al poder y propiedad que hoy en día pese a lo que ya se ha venido haciendo, ejercer sobre la economía.*

*El actual sexenio será de cambio, y el mismo debe ser el correcto, corrección que se puede lograr a través de la concertación entendida como el medio para inducir al Gobierno a hacer bien las cosas. En ello consiste la gran oportunidad que la concertación implica".*

*Lo anterior, es una visión de lo que será la Actitud Económica de nuestro País en el sexenio presente.*

*También, es menester mencionar los cambios Tributarios en forma resumida para el año de 1991 .*

*Price Waterhouse.- Despacho reconocido, comenta aspectos como el siguiente :*

- 1.- Que la Reforma Fiscal es "muy extensa", básicamente viene a consolidar modificaciones de años anteriores.
- Que se apreciarán cambios y adecuaciones al régimen de ampliación de la base.
- Avances en la intención de hacer más competitivas tasas de impuestos con las de otras legislaciones, la cual facilitará :
  - a) La celebración de Tratados Internacionales, con el fin de evitar la doble tributación y propiciar la inversión Extranjera.
- Garantías a personas que se adicionan al régimen fiscal con respecto al sistema simplificado otorgando facilidades para cubrir sus adeudos o arreglar irregularidades.

Este despacho y el D.O. de la Federación del 26 de diciembre de 1990, recalcan los siguientes cambios.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

- a. Desaparece la obligación de garantizar el interés fiscal para personas morales que se liquiden y para personas físicas que dejen de realizar actividades empresariales.
- b. El monto de la actualización de las contribuciones por cumplimiento extemporáneo, determinado en los pagos provisionales y en el impuesto del ejercicio, no será deducible ni acreditable.
- c. La tasa de recargos mensual para el caso de prórroga es del 1.5%, por lo que la tasa mensual ante el caso de pago extemporáneo de los créditos es del 2.25%.
- d. Por aquellos saldos a favor provenientes de declaraciones presentadas antes del 1 de enero de 1990, que estén pendientes de compensación, se solicitará su devolución a más tardar el 31 de marzo de 1991.
- e. Se establece una serie de obligaciones para las instituciones de crédito relativas a la identificación, control de operaciones, suministro de información y verificación de datos de cuentahabientes.
- f. En el caso de contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubieren obtenido ingresos superiores a \$ 35,000,000,000, o su activo hubiere sido superior a \$ 10,000,000,000, ó bien, que en cada uno de los meses hubie



ren tenido 300 ó mas trabajadores a su servicio, así como las donatarias autorizadas, deberán hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, para el año de 1990.

- g. Se tipifica como delito de defraudación fiscal, no presentar la declaración de un ejercicio en un plazo de seis meses, cuando exista contribución a enterar.
- h. Desaparece en forma gradual el artículo 64 que limitaba las facultades de liquidación por parte del fisco federal.

#### LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

- a. Se considera como sujetos de este impuesto a los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional y por los activos por los que concedan su uso ó goce.
- b. Se amplía la base del impuesto, incluyendo los activos fijos adquiridos durante el ejercicio y los considerados como no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, así como las inversiones en acciones emitidas por personas residentes en el extranjero.
- c. Se amplía de 3 a 5 años el periodo por el cual se podrá solicitar la devolución del impuesto al activo pagado.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

- a. Se considera prestación de servicios gravada la enajenación de alimentos que se efectúen en establecimientos que cuenten con instalaciones para consumirlos, aún cuando no se consuman en los mismos.
- b. Cuando el suministro de bienes o servicios sea derivado de operaciones celebradas por un contribuyente sujeto al régimen de entradas y salidas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sólo procederá el acreditamiento del impuesto al valor agregado cuando hayan sido efectivamente erogados los pagos.
- c. Se deroga la tasa del 5% aplicable a ciertos casos de importaciones temporales.
- d. Los servicios prestados por bolsas de valores y por casas de bolsa estarán gravados por este impuesto.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.

- a. Se elimina la causación del impuesto en la enajenación o importación de aguas y refrescos y en los servicios sobre seguros individuales en operaciones de vida.
- b. Se establece para los importadores de bebidas alcohólicas una cuota de \$ 500 por cada marbete que deba adherirse a la

mercancía importada, considerando un 10% de esta cantidad como el pago de un derecho y el remanente como una cantidad acreditable.

#### LEY ADUANERA.

- a. Se restringe el régimen de importación temporal, subsistiendo fundamentalmente para : 1) residentes en el extranjero sin establecimiento en el país, 2) para empresas maquiladoras y 3) para empresas con programas de exportación autorizados.
- b. SE establece un procedimiento específico para pagar el impuesto cuando exista dificultad de efectuar la clasificación arancelaria.
- c. Se crean cuentas aduanales de inversión en valores gubernamentales para pagar los impuestos de importación a cargo de contribuyentes que reexportan sus productos, expeditando así la recuperación de estos pagos.

#### LEY DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES.

- a. Se prevé una disminución anual gradual de la tasa del impuesto para establecerse en un 2% a partir de 1994.

- b. Se exime de este impuesto a las adquisiciones que se efectúen al ejercer la opción de compra en los contratos de arrendamiento financiero.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS.

Se establece una tarifa que suple las tasas anteriores, con reducciones importantes en este gravámen.

LEY DE TITULOS Y OPERACIONES DE CREDITO.

A partir de septiembre de 1991 los cheques por importes mayores a cinco millones de pesos tendrán que ser nominativos, así como los endosos que se efectúen sobre los mismos.

LEY DEL SEGURO SOCIAL.

La cuota que corresponde cubrir a los patrones y asegurados por concepto del seguro de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte, se incrementa en un 16.66%.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- a. Se establece una actualización trimestral de las tarifas y de las cantidades que señalan límites de ingresos y deducciones.
- b. Los formatos de cheques deberán contener la clave del registro federal de contribuyentes del librador a partir del mes de julio de 1991, asimismo, se pospone hasta 1992 la obligación de conservar el original del cheque pagado devuelto por el banco.
- c. En arrendamiento de inmuebles se elimina el límite de deducción del 16% sobre el valor de avalúo de los inmuebles.
- d. Tratándose de gastos de viaje se establece una limitante para consumos en restaurantes de \$150,000 y \$300,000 pesos diarios cuando se eroguen en territorio nacional y en el extranjero, respectivamente.
- e. Se limita la deducción de depreciación y renta de automóviles al 80%, estableciendo que en el caso de automóviles con valor superior a \$100 millones en ningún caso serán deducibles. Se dan ciertas excepciones a estas limitantes.
- f. Las compras efectuadas a contribuyentes del régimen de entradas y salidas serán deducibles hasta el momento en que se paguen.
- g. Se extiende a cinco años el plazo de amortización de pérdidas cuando se cumplan ciertos requisitos. Se deroga la disposi

ción transitoria de 1986 que preveía que a partir de 1991 la amortización de las pérdidas fiscales se iba a efectuar contra el resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y la utilidad fiscal de los cuatro siguientes.

- h. Se amplía el esquema de consolidación al considerar como controladoras a empresas que sean poseídas en más de un 50% por una empresa residente en el extranjero y también se permite la inclusión de controladas residentes en el extranjero en la consolidación.
- i. Se elimina la obligación de retención cuando se efectúe el pago de un dividendo que no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, ya que en este caso el impuesto será a cargo de la empresa pagadora.
- j. Se establece como obligatorio el régimen de tributación simplificado de entradas y salidas para ciertas personas físicas y morales.
- k. Se reglamenta el tratamiento fiscal aplicable a los casos de fusión y escisión de sociedades.
- l. Se elimina el requisito de reinversión para considerar como exentos los ingresos derivados de la enajenación de casas-habitación.
- m. Se modifican las tarifas de retención mensual y anual de personas físicas, subsistiendo la tasa máxima del 35% y estableciéndose un subsidio sobre el impuesto causado.

- n. *Se amplia la deducción a que tienen derecho las personas físicas cuando, entre otros casos, efectúen depósitos en las cuentas personales especiales de ahorro.*

### 1.3) El Sistema Impositivo.

El Estado para el sostenimiento de su organización y funcionamiento, requiere necesariamente de la obtención de recursos económicos que le son in dispensables para cubrir erogaciones que éste tiene como consecuencia de lo an tes mencionado.

Ahora bien, como se ha manejado en el curso del capítulo diversos as pectos socio-económicos, determinaremos que por su contenido y efectos, la ac tividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurí dico y sociológico.

"El primero es por el cual obtiene recursos los administra y los uti liza. El segundo forma parte de la actividad del Estado, como entidad sobera na, para el cumplimiento y logro de sus fines. El tercero, porque es un Esta do de derecho, que actúa de acuerdo al derecho positivo. Sociológico por los efectos que produce al ser aplicados a los particulares, que son contribuyen tes".

"Al desarrollar el Estado su actividad financiera, se plantea un pro blema: el de la justificación de éste para constituirse en propietario de un conjunto de bienes y riquezas que tiene como origen la aportación que hacen los particulares, no en forma voluntaria, sino obligatoria, pues el Estado, por sí mismo, y en caso de su autoridad, exige el pago de cantidades que él



establece como créditos a cargo de sus propios miembros. Este problema que se plantea tiene estrecha relación con el de los fines y atribuciones del Estado, por que esta necesita de los bienes para cumplir con sus atribuciones y lograr sus fines, que pueden ser los propios ó los íntimamente ligados con los individuos que integran el Estado".

### SERVICIOS PÚBLICOS.

El pueblo es el contenido humano del Estado que, en función del concepto político, se divide en gobernantes y gobernados, los gobernados sólo pueden hacer lo que la ley les autoriza, los gobernados lo que la ley les permite, pues en esta existen prohibiciones.

Cabe señalar que el acto administrativo ha sido difícil de elaborar y poner de relieve la importancia de los servicios públicos, pues se afirma que el Estado directa ó indirectamente satisface las necesidades colectivas a través de los servicios públicos.

Se entiende por servicios públicos, toda actividad encaminada a satisfacer una necesidad colectiva económica ó cultural, para cuya satisfacción es indispensable desarrollar un esfuerzo regular, continuo y uniforme. Estos servicios puede prestarlos el Estado directamente, ó a través de organismos descentralizados ó particulares concesionarios.

Es indispensable para que un servicio se considere público, que la administración pública lo haya centralizado y lo atienda directamente y de por sí con carácter de dueño para satisfacer intereses generales.

Para estar en posibilidad de satisfacer esas necesidades, el Estado debe poseer, como ya se dijo con anterioridad, bienes y dinero, y a medida que las necesidades aumenten, tienen que aumentar sus ingresos.

### INGRESOS PUBLICOS.

Los ingresos del Estado se dividen en ordinarios y extraordinarios, los primeros son aquéllos cuya percepción está autorizada periódicamente por las leyes fiscales y que se destinan a la atención de los servicios públicos regulares del Estado.

El código fiscal establece la obligación a contribuir para los gastos públicos, a las personas físicas y morales conforme a las disposiciones de las leyes fiscales respectivas, señalando como recursos ordinarios del Estado los impuestos, aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y derechos, los productos y también los aprovechamientos, estableciendo, además que éstos deben estar mencionados en las leyes de ingresos, los que cada año los establecen, porque adquieren carácter de ordinarios.

Se consideran ingresos extraordinarios, los impuestos extraordinarios, los empréstitos, la expropiación, los servicios personales, la emisión

de moneda.

Como el interés de esta Tesis, se basa solamente, en los ingresos o dinarios y en especial los impuestos (pagos provisionales del I.S.R.), en el siguiente punto, nos avocaremos a conceptualizar dichos ingresos ordinarios.

A continuación, observaremos como se clasifican los impuestos :

### CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

De acuerdo al sujeto activo, acreedor de la prestación tributaria los impuestos pueden ser :

FEDERALES : Son los que se encuentran establecidos anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación; tienen el carácter de generales, y tienen preferencia para su cobro y acreedor es el Gobierno Federal.

ESTATALES : Son los que se encuentran establecidos en las Leyes Hacendarias locales, y conforme a ellos los Estados obtienen los ingresos necesarios para su sostenimiento; el acreedor es el Gobierno de la entidad Federativa.

MUNICIPALES : Son los que los Estados acuerdan, en sus Leyes Fiscales, para los municipios, y que pueden ser recaudados por estos; se tienen como acreedor al municipio.

En la legislación fiscal mencionada se establece que la forma en que se deben pagar los impuestos es en efectivo, salvo disposición en contrario de las leyes fiscales especiales. (En especie).

Los impuestos también son como ya se ha mencionado con anterioridad, son ordinarios, los que se encuentran establecidos en la ley de ingresos de la Federación. Anualmente y extraordinarios los que establece el Estado cuando atraviesa por circunstancias anormales.

También los impuestos se clasifican atendiendo al objeto del impuesto, y se dice que son impuestos reales aquéllos que gravan los bienes del contribuyente sin tomar en consideración la persona de éste ó su capacidad contributiva; aquí se encuentran comprendidos aquéllos que gravan el capital ó la renta del contribuyente.

Los impuestos personales son los que se establecen en consideración a la persona que los causa sin tener en cuenta sus bienes. Se encuentran entre estos impuestos el de capxación, que es aquel que grava a las personas mismas sin consideración de sus bienes.

Los Impuestos Proporcionales son aquéllos que toman en consideración el ingreso de cada contribuyente, existe un factor constante que está constituido por el tipo, tasa ó porcentaje.

Los Impuestos Progresivos, son los que la tasa del impuesto crece a medida que aumenta la cantidad que sirve de base para su aplicación.

Las ventajas de estos impuestos son :

Del primero, que grava a cada contribuyente en forma justa, ya que es proporcional a la riqueza de la persona, pues la facultad de contribuir se calcula midiendo el ingreso que cada causante goza bajo la protección del Estado.

Del segundo, se tiene la ventaja de que el impuesto se reparta de modo tal que uno pague, estrictamente, el precio justo de los servicios que

recibe. Sin embargo, la idea de solidaridad social es la que sirve de base al impuesto y no la idea del servicio mismo.

La desventaja del impuesto proporcional, es que en grandes fortunas el impuesto sería demasiado elevado. Pero ésta es la forma de impuesto más aceptada.

Impuestos Directos, son aquéllos que se cobran conforme a patrones ó listas nominativas de contribuyentes elaboradas de antemano. Siendo sobre una posesión ó goce de la riqueza creando situaciones normales y permanentes (el impuesto predial; tenencia).

Impuestos Indirectos, es cuando quién lo paga al fisco es simplemente un intermediario entre la persona que soporta definitivamente en su patrimonio la carga del impuesto y el fisco, ya que después de anticipar dicho pago recupera su importe por medio de la repercusión; es decir, traslada a otros la carga fiscal I.V.A.

#### CLASIFICACION DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO.

Nuestro sistema tributario no ha aceptado las clasificaciones anteriores.

La clasificación contenida en la Ley de Ingresos de la Federación, vigente para el año de 1988, se basa en el objeto del impuesto y comprende

Los siguientes grupos :

I.- IMPUESTOS :

- 1.- Impuesto sobre la Renta.
- 2.- Impuesto al Valor Agregado.
- 3.- Impuesto especial sobre Producción y Servicios.
- 4.- Impuesto sobre las Erogaciones por Remuneración, al trabajo personal prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón.
- 5.- Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.
- 6.- Impuesto sobre Tenencia ó uso de Vehículos.
- 7.- Impuesto sobre Automóviles Nuevos.
- 8.- Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas con censionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- 9.- Impuesto sobre Adquisición de Azúcar, Cacao y otros bienes.
- 10.- Impuestos al Comercio Exterior.
  - A. A la Importación.
  - B. A la Exportación.

II.- Aportaciones de Seguridad Social.

III.- Contribución de Mejoras.

IV.- Derechos.

V.- Contribuciones no comprendidas en las fracciones presentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación ó de pago.

- VI.- Accesorios.
- VII.- Productos.
- VIII.- Aprovechamientos.
- IX.- Ingresos derivados de financiamiento.
- X.- Otros ingresos.

IMPUESTO SOBRE ARTICULOS DE LUJO Y SOBRE CONSUMO.

En relación con la circulación jurídica de la riqueza se consideran impuestos sobre artículos de lujo, los que pagan artículos que no son necesarios e indispensables. (ISAN).

Los de consumo necesario son los artículos de primera necesidad.

IMPUESTO DE CUOTA Y DERRAMA.

Se consideran impuestos de cuota aquéllos que en su tarifa señalan la cantidad exacta que hay que pagar; y de derrama aquéllos en que la cantidad global se distribuye entre determinado número de causantes.

Con base, en lo antes mencionado veremos cuáles son las obligaciones derivadas de la relación fiscal.



*Impuesto por los servicios prestados, las clases menesterosas serían, en algunas ocasiones, las que estarían gravadas con los impuestos más altos.*

*La tercera teoría, resulta falsa por querer reducir la actividad del Estado a un fin específico, pues el Estado no puede circunscribirse dentro de determinadas formas únicas, sino que tiene aspectos múltiples que requieren la erogación de cantidades que se obtienen fundamentalmente de los impuestos.*

*La cuarta teoría, dió nacimiento a las tarifas progresivas y proporcionales que se usan en la actualidad, en forma regular, en todos los impuestos cuya naturaleza lo permite; como las tarifas del impuesto sobre la renta.*

*La quinta teoría, sostiene que el Estado existe por una necesidad histórica y social, y tiene a su cargo para la satisfacción de ciertas necesidades colectivas.*

*Con base a lo anterior, podemos decir que el impuesto es una obligación social, cuya naturaleza y alcance depende de las concepciones que la sociedad tenga en una época determinada.*

#### **DEFINICION DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, CONTRIBUCIONES DE ME JORAS, DERECHOS, PRODUCTOS Y APROVECHAMIENTOS.**

*Las aportaciones de seguridad social se definen como :*

Las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de Seguridad Social. O a las personas que se benefician en forma especial por servicios prestados por instituciones de Seguridad Social y que como en el caso del Seguro Social esas cuotas se hacen exigibles por procedimientos coactivos.

Las contribuciones de mejoras se causan cuando las personas físicas ó morales, se benefician de forma directa por obras públicas. La característica que distingue este tributo, es que se paga solamente cuando existe un beneficio especial para un determinado sector de la población. Por ejemplo, apertura de calles ó avenidas, obras de interés social como las de infraestructura hidráulica.

Los Derechos se definen por el Código Fiscal como :

Las contribuciones establecidas en la ley, por el uso ó aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados, también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos de Estado.

De la anterior definición, podemos deducir que los derechos son las cantidades que los particulares pagan al Estado por algún servicio que los presta, por ejemplo : expedición de pasaportes, la inscripción de una propiedad en el registro público.

Los productos se definen en el Código Fiscal de la Federación como :  
Las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento ó enajenación de bienes de dominio privado.

El Código actual define los aprovechamientos como :

Los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distinto de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del Artículo 21 del Código, que se aplique en relación con aprovechamientos, son accesorios de esta y participación de su naturaleza.

El Código actual establece el concepto de lo que debe considerarse como crédito fiscal manifestando.

Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado ó sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus Servidores Públicos ó de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les dan ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aún cuando se destinan a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los impuestos pueden tener finalidades fiscales ó extrafiscales, tine finalidades fiscales, cuando tienen como principal objetivo cubrir los gastos públicos y extrafiscales cuando tienen como fin la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado.

Los impuestos con fines fiscales y extrafiscales, es cuando los Impuestos persiguen fines fiscales y extrafiscales, al mismo tiempo, por ejemplo: los impuestos a la importación, que tienen como finalidad, primero, la de tener mayores recursos y segundo, proteger a las industrias mexicanas y lograr con ello el desarrollo económico de nuestro país.

#### CONTRIBUCIONES PARA FISCALES :

Las contribuciones para fiscales, son las que conforme al Derecho Positivo, reciben retribuciones, tasas, aportes, cargo fiscal, derechos, etc. que son fijados con fines de interés colectivo y que se encuentran excluidos del presupuesto general del Estado, pues están destinadas a formar parte del Patrimonio de entidades con personalidad jurídica propia.

El término para fiscal indica la actividad que desarrollan ciertos organismos distintos del Estado, paralelamente a la actividad financiera de este, de acuerdo a normas de Derecho Público.

### JERARQUIA DE LAS LEYES EN MATERIA FISCAL.

La base del sistema impositivo, está en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecerse la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las le  
y  
es.

Paralelamente a la Constitución y al mismo nivel, tenemos a los tra  
tados internacionales, sancionados por el Senado de la República los que se aplicarán únicamente en casos de reciprocidad. En materia fiscal no se han pactado.

En un segundo nivel, se encuentran ubicadas todas las leyes que re  
g  
ulan impuestos específicos y el Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, se ubican en el siguiente nivel los reglamentos adminis  
trativos de las leyes específicas en tanto que éstos, se destinan a facilitar la aplicación de las mismas.

En el cuarto nivel, está la resolución que establece reglas genera  
les y otras disposiciones de carácter fiscal ( Resolución Miscelánea ). Las disposiciones contenidas en este ordenamiento crean derechos pero no obliga  
ciones para los contribuyentes.

El quinto escalón, está ocupado por la Jurisprudencia, tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como del Tribunal Fiscal de la Federa  
ci  
ón.

ción, como sabemos la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se forma con cinco resoluciones ejecutorias ininterrumpidas en un mismo sentido y obliga su observancia a todas las autoridades jurisdiccionales, en tanto que la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, se forma con una sola resolución de la Sala Superior y es obligatoria sólo para las salas regionales de éste.

El Sexto peldaño, está representado por el derecho común, siendo esta legislación de aplicación supletoria a falta de disposición expresa en las leyes, reglamentos y criterios administrativos específicos, en materia fiscal.

El último nivel, contiene criterios administrativos, que son comunicaciones internas a través de las cuáles se dió a conocer el punto de vista que se debe seguir para la aplicación de algún concepto para las autoridades hacendarias.

Finalmente, el Sistema único de Manuales (SUM), entre sus finalidades tiene la Coordinación de información proveniente de las autoridades normativas en materia tributaria, elaborar y distribuir los manuales base para la operación.

A continuación, se muestra el cuadro de la jerarquía de las disposiciones jurídicas en materia fiscal, el cual se explicó anteriormente.

OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO.

Este puede tener obligaciones de dos tipos.

- a) Principales, y
- b) Accesorios.

a) Las Principales, consisten en la percepción ó cobro de la prestación tributaria, pues las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago del impuesto.

b) Las Accesorias, son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal, para hacer posible su percepción. Es necesario vigilar y controlar el cumplimiento de la obligación para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones se dividen en dos :

1) Obligaciones de Hacer, por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al fisco, practicar visitas de inspección, etc.

2) Obligaciones de No hacer, por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no este comprobado el pago de impuesto. En el caso de que los causantes no hayan cumplido previamente con los requisitos legales establecidos por la Ley, no se les deberá autorizar nuevos libros, talonarios de facturas, permisos, licencias, etc.

OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO.

*Obligación Principal*, que consiste exclusivamente en pagar el impuesto en forma y términos establecidos en las leyes fiscales.

*Obligaciones Secundarias*, que pueden ser de tres clases :

1.- *De Hacer*: presentar avisos, manifestaciones, declaraciones, llevar la contabilidad en la forma establecida en las leyes fiscales respectivas, etc.

2.- *De No Hacer*: Ejemplo, no pasar mercancía por zona fronteriza sin haber pagado los derechos e impuestos correspondientes; no alterar ni destruir sellos oficiales, envolturas, estampillas, etc.

3.- *De Tolerar* : Auditorías, prácticas de visitas de inspección, revisión de libros, documentos, locales, bodegas, etc., propiedad del causante.

OBLIGACION DE TERCEROS.

Estos no tienen obligación principal, solamente obligaciones secundarias, que son de la misma clase que las del sujeto pasivo.

Dichas obligaciones, pueden ser :



a) Las Particulares, cuando están obligados a presentar declaraciones, a permitir la revisión de libros ó documentación, etc.

b) Los Notarios, los Jueces que actúen por receptoría, los encargados de los registros públicos y en general los funcionarios que lleven la fe pública. Cuando estén obligados a hacer contrataciones de escrituras no deben autorizarlas mientras no estén pagados los impuestos ó los derechos respectivos, permitir visitas de inspección, etc.

c) Los funcionarios y empleados públicos de la federación de los Estados y Municipios ó, encargados de los servicios públicos u órganos de las mismas entidades, cuando están obligados por ejemplo, a cancelar estampillas que se les exhiban en documentos; a no dar trámite a los asuntos ó promociones cuando comprueben que no han sido pagados los impuestos respectivos, ó que no se encuentre garantizado el interés fiscal.

Antes de pasar al último punto de este capítulo, la reseña anterior es fundada en la idea de conocer el Universo; ahora veremos al elemento ó medio para lograr el ingreso. El Pago Provisional.

#### 1.4 PAGOS PROVISIONALES.

En el punto anterior, se explicó en forma contextual; lo que denominamos Sistema Impositivo, en él pudimos observar la gama de Impuestos, contribuciones, derechos, etc... que son aplicados por las leyes tributarias; principalmente la ley de ingresos.

Debido a que nos es limitado el hablar de todos ellos, decidimos exclusivamente referirnos al impuesto Sobre la Renta.

Por su importancia dentro del marco Impositivo y su influencia en las Finanzas Públicas.

El Impuesto sobre la Renta es considerado un Impuesto Patrimonial que grava principalmente el resultado anual de operaciones que las empresas obtienen. Lo anterior es una disposición que contiene el artículo 71 y 72 de la Constitución Mexicana al establecer que los gravámenes deben ser percibidos anualmente; y cumplir con el artículo de mayor jerarquía en materia Impositiva; el artículo 31 Fracción IV.

La primera variante que consideraremos es el caso de que los impuestos deben ser establecidos anualmente, y por ende el pago por aplicación de la interpretación constitucional; debe ser del mismo período. Guardando los tres elementos para ser legales que son :

- a) Proporcionales.
- b) Justos.
- c) y Equitativos.

Partiendo de lo anterior, hemos dispuesto analizar estos conceptos y cumplir con el objetivo de relacionar el tema con las áreas ya mostradas en el Nombre del Tema.

El Lic. Briseño Sierra nos dice :

" Los resultados de la tributación se advierten en el campo económico y son siempre iguales, los individuos de una comunidad se desprenden ó son desposeídos de cierta parte de sus ingresos, de manera que el conjunto de lo recaudado forma una Hacienda Colectiva. El sujeto responsable de la tributación es una consecuencia del criterio sociológico de cada época y cultura; pero ya sea el individuo, la familia ó clase ó cualquier otro signo de agrupación lo cierto es que la existencia cooperativa es posible gracias a las adaptaciones mutuas en la conducta y actividades de los contribuyentes, no solo por la determinación del obligado, sino por la del mismo beneficiado. "...

Estamos de acuerdo que el Estado obtenga sus ingresos a través de esa participación económica que efectúan los gobernados y que se llama contribución. También es un paso importante que la ley coordine y dicte que impuestos deben de liquidarse; dice el maestro Briseño Sierra una distinción que los ingresos jurídicamente deben de estar identificados por la posibilidad de su percepción coactiva, derivándose esta de una producción privada, recibiendo en sí denominaciones que suelen considerarse como sinónimos :

- a) Contribución.
- b) Impuesto.
- c) Arbitrio.
- d) Subsidio.
- e) Tasa.
- f) Precio Tributo.

Se considera que la contribución es el pago de una cuota destinada a cubrir los recargos ó gastos del Estado. Su antecedente ideológico es el repartimiento entre los asociados ó sus miembros de una comunidad (sociedad civil ó política), el monto de las erogaciones implicadas en la consecución del fin para establecer la asociación. Pero cuando los gastos atañen a la Empresa de Gobierno (se usa como distintivo generico) las contribuciones no pueden preverse como prestaciones voluntarias por ende la aportación obligatoria es exigido por el poder público y se convierte en un Impuesto.

Como la contribución, su destino es el gasto que implique el mantenimiento de la entidad y también la consecución de los fines institucionales. El repartimiento ahora es general e incluye a ciudadanos nacionales y extranjeros.

El impuesto se determina por la capacidad contributiva que dá lugar al Concepto de Proporcionalidad.

La regulación jurídica no pierde de vista circunstancias que echan por tierra cualquier caracterización a priori y la doctrina tampoco su empeño en clasificar las contribuciones. Hipolito Rossy y Antonio Pérez Morrillo en

su libro (Derecho Procesal recaudado) dicen que la existe una tributación fija que se cobra en cantidad igual por persona ó cosa; proporcional cuando se exige conforme al coeficiente aplicado a la base contributiva que la hace aumentar ó disminuir en relación y progresivo, cuando el tipo de gravámen aumenta a medida que lo hace aumentar ó disminuir la base impositiva. La cuota progresiva se ha subdividido en directa e indirecta; la primera implica un crecimiento de la porción gravable de la cuota y puede ser por clases ó secciones, la segunda se limita al crecimiento de la porción gravable con la cuota proporcional, ya sea al valor del objeto ó de la base cuyo aumento produce progresividad.

Una postrer categoría, llamada regresiva, es prácticamente una progresividad inversa, en cuanto mayor base gravable menor es el porcentaje.

Sin en cambio se advierte que este criterio no es absoluto ni jurídico porque las fronteras entre el impuesto y la contribución especial son movibles e indefinidas; es por ello que la finalidad pública se ve alterada y puede alcanzarse solo en la razón del poder de participación de cada individuo y contribuyen a los gastos utilizando, tasas precios ó derechos.

Un autor Italiano llamado Gianini, consideró que en la actualidad se separa el concepto de Tasas e Impuestos. Consideramos esta aseveración como cierta. No es lo mismo cuota que Impuesto.

Parte del supuesto de la distinción objetiva de los impuestos, para clasificarlos conforme al objeto y por afinidades. Esta clasificación es la que se estima la más importante aunque existen otras que se refieren a elemen

tos sustanciales y formales, de la relación impositiva como los que respecto al sujeto activo, hablan de Impuestos Estatales regionales, provisionales, municipales y federales y los debido a otros entes públicos; ó atendiendo a la modalidad de la aplicación del tipo de gravámen, menciona los Impuestos :

- a) Fijos.
- b) Proporcionales.
- c) Graduales.
- d) Progresivos.

También, la que por la forma de la obligación, señala los impuestos periódicos frente a los instantáneos, ó por último la que considera al momento de liquidar la deuda, dividiendolos en impuestos ;

- a) Principales.
- b) Complementarios.
- c) Suplementarios.

La división más antigua y común es la de los impuestos Directos e Indirectos, sobre cuyos fundamentos no hay coincidencia doctrinaria. Se habla de que los primeros recaen sobre el obligado y los segundos son transferidos por este. Se piensa también que los directos gravan cosas ó situaciones directas y originan obligaciones Periódicas, en tanto que los indirectos se ligar a acontecimientos pasajeros; es por ello que se afirma que los directos permiten las matriculaciones ó registro de los contribuyentes y los segundos la excluyen.

También se estima que los directos gravan una manifestación inmediata

de la capacidad contributiva, mientras que los indirectos gravan una manifestación mediata de ella.

Es de advertir que el principio de división tiene influencia en el campo internacional y que por ello, el criterio estatal tiende a acomodarse a la concepción más difundida que es la existencia de Impuestos directos; considerando en que el presupuesto consiste en la propia existencia de la persona en el patrimonio ó en la renta, siendo todos los demás indirectos.

No obstante, de la división anterior, se continúa en el afán de clasificar los impuestos Directos, subdividiéndolos en personales y reales ó subjetivos y objetivos. Personales lo que gravan el conjunto de las rentas ó bienes del contribuyente ó parte de ellas, en cuanto corresponden a un determinado su jeto cuyas condiciones particulares ó grupo de bienes ó rentas considerados co mo los impuestos principales.

El hablar de las posibles concepciones de las definiciones y sus clasificaciones teóricamente tiene a su fundamento en que se podría pensar en una expresión de las situaciones en que cae cierto impuesto, es decir, dependiendo la clasificación podría establecerse y valorarse las determinaciones de las ba ses imponibles. La indicación legal del criterio de valoración serviría para integrar la definición del objeto y la estructura del impuesto.

Sobre la base imponible se aplicaría al tipo de gravámen según los particular estécnicas legislativas: Fijos ó Variables (entre un máximo y un mini

mo], produciendo el último los modos: Proporcional, gradual y progresivo. Combinaciones que tienen y toman en cuenta especiales condiciones de las personas o las familias, como sucede en el impuesto sobre herencias y legados.

Así, las leyes buscan adecuar que los impuestos sea una contribución proporcional, la equidad es la distribución, es la delimitación competencial es considerado el correcto procedimiento, es en sí materia controlable. Pueden pensarse diversos caminos para establecer el control, pero de ellos sin disputa el preferible resulta de un proceso, único donde democráticamente autoridad y obligado se encuentran en un plano de igualdad de acción, puede razonar comprobar y conseguir que un tercero imparcial decida imperativamente :

Este plano democrático es la Confianza, el proceso, la determinación del impuesto, mediante un cálculo propuesto coactivamente, aplicado y razonado por el contribuyente en un pago provisional, donde si la interpretación entra en litigio, y el impuesto determinado, es desecho o refutado por una autoridad competente, entonces surge el litigio y entra en acción el Tribunal fiscal de la federación.

Ahora el hecho fiscal se torna objetivo y es susceptible de ser sometida jurídicamente y cuyo interés del estado es el papel de extractor y la de imitación del tributo exige lo ya visto una triple predicación: social, económica y jurídica.

Con esta justificación doctrinaria y considerando que con la proporcionalidad y equidad en el impuesto es suficiente para determinar el Quantum del gravámen.



Así, puesta ya la doctrina impositiva, el hablar ya de Cuotas determinadas mediante la proporcionalidad y equidad, se habla de un control. Controlar jurídicamente es ajustar, es aplicar una medida posterior para adecuar un acto al principio fundamental.

Cuando se ha alcanzado un resultado en cualquiera de los Estadios no sólo del fenómeno tributario, sino en cualquiera otra institución jurídica, la aplicación de un control significa una tendencia a determinar la regularidad de ese producto, lo que conocemos como declaración.

El control opera en dos sentidos :

Uno inicial de fijar con apróstica y otro posterior que ajusta. Es decir, primariamente se establecen los principios y despues los instrumentos son implantados ó medios.

La hipótesis consitucional, consiste en que la proporcionalidad del tributo ó impuesto, se funda en dictar que se contribuya, ue esu forma. Sin en cambio, no define el concepto de proporcionalidad del tributo, no intenta en ahondar en conceptos técnicos como lo hacen en otros casos, como suucede en materia laboral donde se define la jornada máxima de trabajo, sino que se remite a leyes secundarias para que se precisen las jornadas.

En materia fiscal toca a las leyes fiscales como ley secundaria hacer lo mismo al disponer la manera de esa proporcionalidad, no la definición misma de : proporción.

En el último extremo, la equidad, el Legislador añade una condición más que viene a redondear la hipótesis. La contribución necesita ser equitativa y no solamente proporcional. Tampoco se dice que sea la equidad, y como en el caso de la proporción, no se delega a una ley secundaria. Solamente se impone el deber de legislador de fabricarla.

Considerando que la proporcionalidad puede el contribuir disenter al legislador en los casos en que se encuentre violando tal concepto. La equidad también puede ser apelada en relación de la implantación de un tributo.

A fin de cuentas la proporcionalidad es un concepto matemático que se emplea en sentido técnico. Es una noción con la que trabajan los economistas y fiscalistas, no el mismo contribuyente. Pero la equidad es un concepto de decisión natural, que está al alcance de quien se dedique a pensar en el problema particular. Es pues la equidad un concepto proveniente de ideologías.

Veamos algunas jurisprudencias que hablen al respecto :

**"CONTRIBUCIONES.** Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben de contribuir para los gastos Públicos así de la federación como del Estado y Municipios en que residan. Sea proporcional y Equitativa, como previene el artículo 31 Constitucional, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que también, fije su cuantía ó proporcionalidad, la cuota forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría

La proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrio"...

**"IMPUESTOS.** Proporcionalidad del.- Es infundado el agravio en el que se sostuvo que no pudo estudiarse si la ley reclamada llena el requisito de proporcionalidad, por no haberse impugnado las bases, cuotas ó tarifas del tributo, si en el juicio no debió resolverse ni se resolvió acerca de un impuesto con minas financieras ó de políticas tributarias, sino que el problema planteado y resultó fué el de saber si la contribución de que se trata recae proporcionalidad sobre todas las personas que por estar en situación normativa deben quedar obligadas a su pago ó exentas de cubrirlo, sin distinciones ajenas a los imperativos Constitucionales.

Siempre que ellas no sean arbitrarias y cuando tales categorías se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica ó social. Por tanto, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes, puede hacerse por motivos diversos de la sola medida económica de su capacidad contributiva, es decir deben trascenderse las trascendencias de la igualdad aritmética para discernirse desigualdades esenciales.

Estas condiciones, pretender que el legislador, al no considerar a las sociedades como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, fué injusto por si hacerlo al respecto de las sociedades mercantiles deviene en un razonamiento que comprende, en la materia de que ahora se trata, todos los elementos necesarios para dar trato desigual a quienes no están en la misma situación jurídica, y que si consideró el Congreso de los Estados Unidos Mexicanos al expedir una ley re

clamada. Es posible que dos sociedades una mercantil y una civil posean la misma materia imponible, que obtengan las mismas ganancias, pero, no es éste el único factor que el legislador tomó en cuenta para hacer la distinción a que el presente problema se refiere. La sociedad mercantil se caracteriza por la práctica de Actos Mercantiles, es decir; que su fin es el lucro de actividades empresariales, mientras que la sociedad Civil solamente tiene a la práctica de Actos entre personas cuyo fin lo alcanza a la anterior; ó sea que no tiende por naturaleza, al lucro, no obstante que tenga un carácter preponderantemente económico, según lo establece el artículo 2688 del Código Civil. La razón anterior es la que tuvo el legislador al considerar desiguales a las personas morales a que ha venido haciendo referencia, ya que consideró la finalidad esencial de las sociedades atendiendo a su formación conforme a la ley, independientemente de la actividad a la que se dedican. En conclusión, a pesar de que en ocasiones una sociedad y otra aparezcan con idénticos datos en su estructura funcional y obtengan el mismo ingreso supuestamente imponible, por la circunstancia de obtener fines diversos y ser personas morales cuya naturaleza jurídica también es diferente, es por lo que resulta lógico considerar que el congreso de la Unión Estimó las dos categorías de sociedades para los efectos del impuesto en cuestión, pues aprecio correctamente que por la diversidad de la naturaleza jurídica de las personas antes dichas, unas sí deben ser sujetos del impuesto cuestionado otras no, reconociéndolas como no contribuyentes; dando así un trato desigual a las personas que no son iguales".

Esta última tesis, nos muestra lo que se suscitó entre el Estado y los particulares, al impugnar que no había proporcionalidad en el Impuesto sobre la renta entre Personas Mercantiles y Civiles, hoy en día éstas ya tributan al

igual que las Morales, la razón fué de orden antievasorio, pues se consideró que eran refugios fiscales.

Ahora bien todo lo anterior analizado jurídicamente y doctrinariamente en relación al tema denominado Pagos Provisionales. como una conclusión previa se entiende que el pago provisional conocido así generalmente ó control como ju rídicamente se menciona tiene un fondo importante que realmente nos deja satisfe chos por el conocimiento adquirido.

Si vemos un concepto de pago Provisional, encontraremos lo siguiente :

"El pago Provisional, es un pago anticipado".

El concepto en sí, no deja ver todo lo que le rodea y afecta directamen te en su formulación. Justificación para ahondar en el tema. Ahora bien, consi derando y atendiendo a la clasificación más aceptada y antigua. Veremos el im puesto sobre la renta de las personas Morales ó mercantiles.

El impuesto sobre la renta es considerado un Impuesto principal ó direc to, pues afecta y grava inmediatamente y dá la pauta a que los contribuyentes sean registrados, pues su pago es constante. Para este tipo de Impuesto se es tableció un control de plena confianza democrática fundada y en la interpreta ción y razonamiento de aplicación en la determinación del pago Provisional.

A continuación, damos una retórica breve de este impuesto, históricamen te hablando, antes de iniciar el análisis de los Pagos Provisionales del Impues to sobre la renta y su evolución durante los últimos quince años.

Como sabemos, los pagos provisionales son parte alicuota de la Ley del Impuesto sobre la Renta; por ello, se dará una breve retrospectiva sobre el origen y evolución sobre esta.

Dentro de los antecedentes más remotos que tenemos sobre el Impuesto sobre la Renta está :

La Ley del Centenario del 20 de julio de 1921, en que se publicó un decreto que establecía un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos ó ganancias particulares, que solo tuvo un mes de vigencia.

El decreto estaba dividido en cuatro capítulos llamados Cédulas, que eran ;

- 1.- Del ejercicio del comercio ó de la industria.
- 2.- Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística, ó innominada.
- 3.- Del trabajo a sueldo ó salario.
- 4.- De la colocación de dinero ó valores a rédito, participación ó dividendos.

La base del impuesto fueron los ingresos ó ganancias brutas correspondientes al mes de agosto de 1921. Cabe señalar, que al determinarse el impuesto sobre los ingresos ó ganancias brutas, no se estaba gravando realmente a los causantes de acuerdo con su capacidad económica, ya que para lograr este fin,

La base del impuesto debe ser la utilidad que obtenga cada contribuyente, ya que está, es la que le da tal capacidad al modificar su patrimonio.

Los sujetos del impuesto serán los Mexicanos y los extranjeros cualesquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara dentro de territorio nacional. Entre las exenciones destacaba la relativa a las personas cuyos ingresos ó ganancias no excedieran de \$ 100 mensuales. El impuesto debería ser pagado dentro de la primera quincena del mes de septiembre del mismo año mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la denominación "Centenario".

Cada cédula tenía su propia tarifa, la cual estaba dividida en tres ó cuatro categorías, lo cual denotaba el comienzo de las tasas progresivas de México.

Las tasas de impuesto establecidas variaban entre 1% y 4% para profesionistas, comerciantes e industriales y 1% a 3% para personas que percibían sueldos.

Tarifa de la Cédula I (comercio y a la industria).

1.-	Hasta \$	300.00 Mensuales	1%
2.-	De \$	300.01 Hasta 600.00 Mensuales	2%
3.-	De	600.01 Hasta 1,000.00 Mensuales	3%
4.-	De	1,000.01 En adelante.	4%

Surge por primera vez en México, el recurso de reconsideración administrativa, al crearse los Consulados y las justas calificadoras regionales, ya que, además de tener la facultad de estimar los ingresos ó ganancias probables del causante moroso, también los causantes que no estuvieron de acuerdo con las calificaciones podrían manifestar su inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que examinara las pruebas que se presentaran.

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

#### LEY DEL 21 DE FEBRERO DE 1924 Y SU REGLAMENTO.

Con esta fecha se promulga la ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas. Ya no se trataba de una ley de carácter transitorio y marca del inicio del sistema cedular que rigió en nuestro país por aproximadamente 40 años.

Se dividió en dos grandes Capítulos :

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



2.- Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

No se estableció ninguna cédula que gravase a los productos ó rendimientos del capital, debiendolo haber hecho, y gravar con menor intensidad a los ingresos provenientes del trabajo, ya que dentro de un contexto social esta parte de causantes eran los que soportaban una mayor carga impositiva.

La base gravable de las sociedades y empresas para el cómputo del impuesto, era la utilidad percibida en dinero ó en especie durante un año. De aquí se deben destacar dos situaciones importantes :

1) Se estableció de hecho un régimen global para las empresas, ya que el gravámen atendía al sujeto, al negocio que obtenía la utilidad, independientemente de la fuente de ingreso, y;

2) Únicamente se gravarán los ingresos en dinero ó en especie, olviándose del factor crédito que también modifica el patrimonio de las Sociedades y Empresas.

Las empresas que revaluasen sus activos tenían la obligación de considerar la misma como ganancia gravable.

En contraste con la ley del Centenario, esta ley ya no gravaba los ingresos brutos de las Sociedades y empresas, sino que les permitió a éstas, una serie de deducciones para determinar su ganancia gravable. Por este motivo, se debe considerar que esta ley constituye en realidad el antecedente más remoto del impuesto sobre la renta, ya que además de ser una ley permanente, permitió

a los causantes efectuar deducciones y así gravar solamente la utilidad.

Sin embargo, un defecto de forma en que se incurrió fué que las deducciones estaban contenidas en el reglamento, anomalía que se corrigió hasta el año de 1954 (fundamento legal artículo 31 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos).

Las tasas de la tarifa que gravaba a las sociedades y a las empresas tenía una ligera progresión que iba del 2% al 4%; lo que significó un atraso en comparación con la ley del Centenario, porque aunque las tasas del gravamen son muy parecidas, en la ley de 1921 se aplicaban sobre ingresos brutos, mientras que en la ley de 1924 se atendía a la utilidad obtenida.

La forma de pagar el impuesto era por medio de estampillas que debían de formular declaraciones de ingresos en las formas aprobadas por la Secretaría de hacienda y Crédito Público.

Se fijó un término de cinco años para la prescripción por parte del Estado para el cobro de impuestos y multas.

El 5 de abril de 1924 se publicaron ciertas adiciones a esta ley, con la finalidad de gravar a las Sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio Nacional, así como los rendimientos de capitales, a los cuales se les fijó un gravamen mayor del establecido para otras actividades materia del impuesto, lo que representó una mejora radical.

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

El artículo 8vo. señalaba las deducciones que podían hacer las empresas que en términos generales eran :

Costo de adquisición de materias primas, el costo de transportes, el arrendamiento de locales, los sueldos, salarios y emolumentos, los gastos normales, propios y naturales del negocio, los informes por capitales tomados en préstamo, las primas pagadas por seguros contra riesgos del negocio, las pérdidas afectivas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor, una cantidad razonable para cubrir la depreciación de la propiedad, y que no excediera, salvo prueba en contrario, del 5% del capital social, fijaba un tratamiento especial para el cálculo de la depreciación en las empresas que se dedicaran a la explotación de petróleo, gas y carbón de piedra o minas.

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

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

Definía con mayor convección que la anterior lo que debería entenderse por ingreso, ya que incluía el factor crédito que había estado olvidado en la Ley de 1924.

Se modificó la forma de pago contenida en las dos leyes anteriores ya que en esta ley se establecía que el impuesto se podría cubrir en timbres, en efectivo ó en cualquier otra forma que determinara el reglamento, haciendo más flexible la forma de pago.

A los diversos capítulos en que se dividió se les llamó igualmente cédulas, éstas eran : Comercio, industria, agricultura, imposición de capitales, explotación del subsuelo ó concesiones otorgadas por el Estado, sueldos y honorarios a profesionistas.

Los causantes de las cédulas I ó II estaban gravados con la misma tarifa cuyas tasas iban del 2% al 8%, estando exentas del impuesto las utilidades anuales hasta por la cantidad de \$ 2,500.00 .

#### REGLAMENTO DEL 22 DE ABRIL DE 1925.

Los causantes que tuvieran un capital en giro mayor de \$ 2,000., tenían la obligación de llevar los libros de Contabilidad establecidos en el código de comercio : diario, mayor e inventarios y balances, los que tuvieran un capital en giro menor a la cantidad indicada, debían llevar solamente un libro

de ingresos y egresos.

El artículo 28 enumeraba las deducciones que se podían hacer para de terminar la utilidad gravable; el costo de las mercancías vendidas, 5% de amortización, una cantidad razonable para la depreciación de bienes, el arrendamiento de los locales, los sueldos, los gastos de previsión social, los intereses de capital tomados en préstamo; las primas de Seguros pagadas, las pérdidas comprobadas sufridas en los bienes de la explotación del causante; los gastos propios y normales del negocio, los impuestos con excepción de los aduanales, con sulares y del impuesto sobre la renta y las pérdidas en cobro de créditos, con disposiciones concretas para la comprobación de las mismas y el requisito de que hubiera transcurrido más de tres años de vencimiento de la obligación.

El artículo 83 del reglamento decía "Las Juntas Calificadoras, cuando los inventarios ó balances hayan sido certificados por contadores autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacer la certificación de esta clase de documentos, podrán proceder a la calificación de las declaraciones limitando la comprobación de los datos declarados, a la confronta de aquellas partes de la Contabilidad que juzguen indispensables".

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

Esto obligó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a estable

cer ciertos requisitos a los contadores a fin de que los registrara como profesionales facultados para este tipo de "certificaciones".

Este hecho puede ser considerado como el antecedente más remoto de los actuales dictámenes de Contadores Públicos que para fines fiscales son utilizados por los causantes.

Dentro de las referencias del 27 de diciembre de 1930 se destaca el hecho del establecimiento de lineamientos más precisos en relación con la amortización y la depreciación, a la vez que se adoptó el método de línea recta.

#### REGLAMENTO DEL 18 DE FEBRERO DE 1935.

Lo más importante es el establecimiento de normas más concretas para determinar los costos y la ganancia gravable de los causantes de la cédula I (comercio).

Con la ley de 1925 y su reglamentos podemos considerar que el impuesto sobre la renta se había implementado en forma reglamentada y definitiva en México y las experiencias logradas durante el lapso de su vigencia sirvieran de base para la formulación de nuevas leyes que denotaran un avance.

**LEY DEL IMPUESTO DE LA RENTA SOBRE EL SUPERPROVECHO DEL 27 DE DICIEMBRE DE 1939.**

La iniciativa de Ley decía :

"Abrirá un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la Nación, al limitar, en beneficio del Erario Público, las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes de la Cédula I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas". Al promulgarse esta Ley el Erario obtendría participación en las utilidades que obtuvieran en demasía los contribuyentes que tuvieran ingresos anuales superiores a \$ 100,000. Esta Ley consideraba como utilidades excedentes las que obtuvieran en exceso del 15% del capital contable o del 20% de los ingresos, en caso de que no existiera capital contable. Dichas utilidades estaban gravadas por cuotas progresivas que iban del 15% hasta el 33% que las utilidades que sobrepasaran al 33% del capital invertido. Esta ley fué abrogada por la Ley del 31 de diciembre de 1941.

Este tipo de Leyes por la necesidad que tenía el Estado de obtener recursos para satisfacer las necesidades apremiantes que tenía la Nación, originadas principalmente por el estado de guerra existente en esa época.

LEY DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941 Y SU REGLAMENTO.

Esta ley agrupaba a los diversos tipos de contribuyentes. La cédula I se refería al comercio, industria y agricultura; los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamientos de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares estaban gravadas en la cédula II; la Cédula III las participaciones provenientes de explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o por los Municipios; la cédula IV gravaba los suelos, la Cédula V a los que ejercitaban una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

Para los causantes en cédula I que obtuvieran ingresos menores de \$ 100,000 anuales, se establecieron tablas que clasificaban las diferentes actividades y el impuesto se cubría a base de cuota fija.

Los contribuyentes que obtuvieran hasta \$ 2,000 anuales de utilidad, estaban exentos del impuesto. La tarifa tenía una progresiva que iba de 3.3% para utilidades de \$ 2,000 hasta el 20% para utilidades mayores de \$ 500,000, la cual representó un considerable aumento si la comparamos con la progresiva que tenía la ley de 1925 .

Las reformas del 20 de enero de 1943 se enfocaron principalmente hacia un aumento de las tarifas debido a que el estado que quería que imperaban; las nuevas tarifas que se fijaron para la cédula I tenían una progresión del 3.8% al 30% lo cual significó un aumento del 10% sobre el gravamen máximo establecido anteriormente. La ley gravó por primera vez las ganancias que obtuvieran



las sociedades mexicanas y extranjeras que actuaran dentro del territorio nacional con la tasa proporcional del 8%, teniendo obligación las empresas que las obtuvieran de retener y enterar dicho impuesto, ya fuera que se decretaran dividendos o no. Al reformarse la ley en 1945 cambió el nombre del impuesto sobre dividendos por el de impuesto sobre ganancias distribuibles, ya que las propias autoridades fiscales comprendieran que no podría recibir el nombre del impuesto sobre dividendos, un impuesto que gravaba las ganancias que podrían repartirse entre los accionistas aunque no se les distribuyeran.

El 28 de diciembre de 1948, se modificó el artículo 4º. de la ley y se estableció la obligación de hacer un anticipo para los causantes de cédula I, el cual debería calcularse tomando como base la utilidad declarada en el ejercicio anterior y en el caso de que en dicho ejercicio se hubiera obtenido pérdida, el anticipo se haría aplicando la tasa del 4% sobre los ingresos manifestados.

Mediante las reformas del 30 de diciembre de 1949 se incluyó a los causantes accidentales los que quedaban gravados con una tarifa especial y de carácter progresivo que iba desde el 8% para \$ 500. hasta 15% para ingresos superiores de \$ 1,500.

Por las reformas del 29 de diciembre de 1950 se aumentaron los porcentajes máximos de gravámen de varias cédulas, llegando la Cédula I al 33% la cédula II al 36.1% y las cédulas IV y V al 33%.

Con las reformas que sufrió el reglamento al 31 de diciembre de 1949 se establecieron por vez primera los lineamientos que debería observar los causantes para la determinación del costo cuando fueran de \$ 5'000,000 ó más. También se estableció la obligación de expedir facturas siempre que la venta fuera mayor de \$50. y la solicitara el comprador.

LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1953 Y SU REGLAMENTO.

Agrupaba a los causantes en siete cédulas :

- Cédula I Comercio;
- Cédula II Industrias;
- Cédula III Agricultura, ganadería y pesca;
- Cédula IV Remuneración del trabajo personal;
- Cédula V Honorarios de profesionistas, técnico, artesanos y artistas;
- Cédula VI Imposición de Capitales, y;
- Cédula VII Regalías y enajenación de concesiones.

Por primera vez se consignan en la ley las deducciones que podrían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cual constituye un importante avance en técnica legislativa.

El causante podía llevar a la reserva de reinversión un porcentaje mayor previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y siempre que invirtiera la utilidad en la adquisición de activos fijos producti

vos. La innovación más importante que establecía el anteproyecto de ley, era la creación de una cédula complementaria que iniciaría la transformación del I.S.R., en cuanto a impuesto personal, en un impuesto global. Sin embargo, dicha disposición no fué aprobado debido a cierto temor de que se obstaculizara la inversión privada, por lo que se prefirió eliminarla a cambio de que el gravamen del impuesto sobre ganancias distribuibles fuera aumentando del 10% al 15%. Sin embargo, pocos años despues y conservandose dicho aumento se estableció la tasa compelementaria sobre ingresos acumulados.

El 30 de enero de 1954, fué promulgado el reglamento cuya estructura fué modificada siguiendo los nuevos lineamientos enmarcados en la ley.

Se estableció la obligación para los causantes de cédula II que obtuvieran ingresos anuales superiores a \$ 3'000,000 de presentar un Estado de costo de producción anexo a su declaración de I.S.R.

La ley y su reglamento, partian de la utilidad bruta manifestando por los contribuyentes y señalaban con bastante precisión las deducciones que podían hacerse para determinar la utilidad gravable; sin embargo, las autoridades carecían de los elementos de juicio necesarios para poder resolver si la utilidad bruta que se declaraba era correcta ó no, dejando por lo tanto una puerta abierta para la evasión fiscal. Con las nuevas disposiciones del reglamento relativas al costo, se le concedía por vez primera a éste, la importancia que tiene para la correcta determinación de cualquier utilidad.

En el año de 1956, la tarifa aplicable a las cédulas I y II sufrió un aumento en los niveles de utilidad más elevadas. Hasta 1955 la tarifa se detiene al llegar a \$ 1'000,000 anuales y señala el 33% de gravamen para las utilidades que excedan de dicha cantidad. La tarifa ya informada se inicia con una cantidad exenta de \$ 2,000 de utilidad anual y llega hasta el 39% de gravamen para utilidades anuales superiores a \$ 2'000,000, mismos límites que permanecieran hasta 1964, en que se derogó la Ley del 30 de diciembre de 1953.

En el decreto del 28 de diciembre de 1961, se aumentaron dos cédu las a la ley, con lo que el impuesto sobre ganancias distribuibles que estaba contando en la cédula VI tuvo un capítulo especial en la cédula VII, a la vez de que al impuesto del I.S.R., le fué aumentada una tasa adicional del 5% que gravaba los dividendos pagados a los tenedores de acciones al portador, de biendo retenerse esta última hasta que el dividendo se pagara. La cédula VIII contemplaba al arrendamiento, subarrendamiento y regalías entre particu lares, quedando los ingresos provenientes de la enajenación de concesiones otorgadas por el Estado y regalías relacionadas con éstas, gravadas en la cé dula IX.

La Ley del 31 de diciembre de 1964, entró en vigor el 1º. de enero de 1965. La exposición de motivos de esta Ley mencionó que :

"Las modificaciones hechas en los años inmediatos anteriores al im puesto sobre la renta, han presentado diversas etapas de un solo proceso y ahora; al elaborar el proyecto de una nueva ley, especialmente se ha procurado simplificar el sistema, agrupar las disposiciones por materias, limitar el nú mero de preceptos, imprimirlos con la mayor claridad, a fin de que su interpreta

ción este al alcance de todos los interesados sin la intervención de especialistas; eliminar tramitaciones innecesarias y molestas para los causantes, otorgando facilidades para satisfacer los requisitos fiscales; excluir sanciones rigurosas, así como otorgar normas que imponen deberes excesivos, y formular las disposiciones de la nueva ley dentro de un criterio encaminado a lograr el establecimiento de buenas relaciones entre causantes y administración fiscal, que permitan resolver los problemas que entre ambos se suscitan de manera amistosa, evitando fricciones y controversias, pues el Gobierno considera que es mediante la cooperación voluntaria y la creación en los contribuyentes de la convicción sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como preferentemente y de manera general se obtiene del pago de los impuestos, ya que los procedimientos coercitivos han de considerarse instrumentos de uso excepcional".

Esta ley divide a los causantes en dos grandes grupos: Causantes del impuesto global de las empresas (antiguos causantes de las cédulas I, II y III principalmente), y causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas (antiguos causantes de las cédulas IV a IX principalmente). Esta ley dejó de considerar las tasas complementarias sobre: 1) Utilidades excedentes, 2) 1% sobre percepciones por concepto de remuneración al trabajo personal y 3) ingresos acumulados. A partir de 1977 se incluyó la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias.

La ley contiene cinco títulos:

Título I Disposiciones preliminares.

Título II Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

*Título II bis De la tasa complementaria sobre utilidades brutas ex  
traordinarias.*

*Título III Del impuesto al ingreso de las personas físicas.*

*Título IV Del impuesto al ingreso de las asociaciones, socieda  
des civiles y de los fondos de reserva para jubila  
ciones.*

*El Título II de la Ley está dividido en cinco capítulos :*

*Capítulo I Del objeto y del sujeto.*

*Capítulo II De la base del impuesto de los causantes mayores.*

*Capítulo III Del pago de los Causantes mayores.*

*Capítulo IV De las obligaciones diversas de los causantes mayo  
res.*

*Capítulo V De los causantes menores.*

*El impuesto al ingreso global de las empresas, lo causan tanto las sociedades, como las personas físicas, cuando sus ingresos provienen de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas ó de pesca.*

*Este impuesto fué causa sobre el ingreso global gravable que el cau  
sante obtenga en el ejercicio, ó sea la utilidad gravable que obtiene la em  
presa; este es el que resulta de deducirle los ingresos acumulables grava  
bles, las deducciones permitidas por la propia ley.*

*Este impuesto fué detallado con más amplitud, en el análisis del dictamen del año de 1978.*

## CAPITULO II

### **ANALISIS DE LA EVOLUCION DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL I.S.R. (Casos Prácticos y Análisis)**

#### **2.0) FORMA DE CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL I.S.R. DE 1975 A 1980.**

Con base en las modificaciones suscitadas en este período, nuestro análisis será expuesto brevemente, dada la situación de vigencia que mantuvieron los artículos inherentes a los Pagos Provisionales del I.S.R., dentro de la evolución en cuestión.

En aquellos casos en que presentó algún cambio que influyó en el cálculo del pago provisional será comentado convenientemente.

#### INTERPRETACION LEGAL DEL CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL DEL

##### AÑO 1975

De acuerdo a la ley del Impuesto sobre la Renta de 1975, el cálculo del pago provisional se encuentra definido en el artículo 35 del capítulo I de dicha ley.

- 1.- "Se obtendrá un factor dividiendo el ingreso gravable global de la declaración del ejercicio inmediato anterior, entre el total de los ingresos brutos manifestados en esa mis

ma declaración".

FORMULA :

$$\frac{\text{Ingreso Global Gravable del Ejercicio Anterior}}{\text{Total de Ingresos Brutos del Ejercicio Anterior}} = \text{Factor}$$

- II.- "Se determinará el ingreso bruto mensual promedio, para lo cual el monto total de los ingresos obtenidos hasta el último día de los meses cuarto, octavo ó undécimo del ejercicio, se dividirá entre cuatro, ocho u once, según se trate del primero, del segundo ó del tercer pago provisional"...

FORMULA :

$$\text{Ing. Bruto Mensual Prom.} = \frac{\text{Ingresos obtenidos hasta el último día del mes del período de que se trate.}}{\text{(Cuatro, ocho u once según se trate)}} \\ \begin{matrix} \text{1er.} & \text{2do.} & \text{3er.} \\ \text{P.P.} & \text{P.P.} & \text{P.P.} \end{matrix}$$

- III.- "Se determinará el ingreso global mensual, multiplicando el ingreso bruto mensual promedio, por el factor señalado en la fracción I"...

FORMULA :

$$\text{Ingreso Global Mensual} = \{\text{Ingreso Bruto Mensual Promedio} \times \text{Factor de la Fracción I}\}.$$



- IV.- "Se precisará el ingreso global anual proporcional, para lo cual se multiplicará por 12 el ingreso global mensual estimado".

**F O R M U L A :**

**Ingreso Global Anual Proporcional = (12 x Ingreso Global Mensual Estimado)**

- V.- "El primer pago provisional, será igual a la tercera parte del impuesto que resulte de aplicar la tarifa general al ingreso global anual proporcional a que se refiere la fracción que antecede".

**F O R M U L A :**

**1er. Pago Provisional = 1/3 del Impuesto Global Anual Proporcional.**

**Nota :** La tarifa general, se contempla en el Artículo 34 de la misma ley.

- VI.- "El segundo pago provisional, será igual a las dos terceras partes del impuesto que resulte de aplicar la tarifa general al ingreso global anual proporcional deduciendo el importe del primer pago provisional".

**F O R M U L A :**

**2do. Pago Provisional = (2/3 del Impuesto Global Anual Proporcional-1er. Pago Provisional)**

VII.- "El tercer pago provisional, será la diferencia que resul  
te de restar el importe de los dos pagos provisionales an  
teriores, del impuesto obtenido al aplicar la tarifa gene  
ral al ingreso global anual proporcional".

**F O R M U L A :**

3er. Pago Provisional = [Impuesto Global Anual Proporcio  
nal - (1er. y 2do. Pago Provisio  
nal)].

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá modificar la ba  
se para calcular los pagos provisionales, previa solicitud justificada del  
contribuyente".

"En los casos de iniciación de operaciones ó de pérdidas en el ejer  
cicio inmediato anterior, no se harán pagos provisionales.

El causante, en la declaración definitiva correspondiente a un ejer  
cicio, determinará el impuesto causado sobre el ingreso global de la empresa,  
del que deducirá en su caso, el importe de los pagos provisionales. Si el  
saldo fuere a su cargo, lo deberá pagar en el plazo indicado al principio de  
este artículo".

Se puede observar que la mecánica para desarrollar el cálculo de  
los pagos provisionales, es sencillo de entender y aplicar.

Es claro que para ello, debemos comprender los términos que se mane  
jan.

a) **Ingreso Global Gravable :**

Es el ingreso acumulable ó bruto, menos las deducciones (del ejercicio de que se trate). Artículo 18 L.I.S.R. 1975.

b) **Ingresos Acumulables :**

Son todos aquéllos ingresos que modifiquen el patrimonio del Contribuyente, y que provengan del rendimiento del capital, del trabajo ó de la combinación de ambas, estos pueden ser en efectivo, crédito ó en especie.

Serán gravadas estos ingresos, no importando la fuente de donde procedan; siempre y cuando se generen en territorio nacional ó en el extranjero, cuando sean producto de inversión de personas físicas ó morales de nacionalidad mexicana.

Artículos 1°. y 3°. de la L.I.S.R. 1975.

c) **Deducciones :**

Es la acción de Rebajar; son los gastos que realiza el contribuyente en su actividad preponderante, los cuáles puede restar a su ingreso bruto ó acumulable, a fin de disminuir la base de ingresos y así llegar al ingreso global gravable. Artículo 20 L.I.S.R.

Analicemos a las deducciones primeramente, porque para 1975, la re forma fiscal se dirigió esencialmente a corregir la falla ya mencionada.

Se consideró que se podría deducir únicamente lo siguiente :

## RESUMEN

1974

### Artículo 20

- I.- Las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones efec tuadas durante el ejercicio.
  
- II.- El Costo de las Mercancías ó de los productos vendidos, de terminado, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas. Cuando el pre cio de Compra declarado por el causante respecto de Mex cancias importadas, no corres ponda a los reales del merca do, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fijará el precio tomando en cuenta los de factura, los oficiales ó los corrientes en el mercado Interior ó Exterior.

1975

### Artículo 20

- I.- Las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones efec tuadas durante el ejercicio.
  
- II.- El Costo de las Mercancías ó de los productos vendidos, de terminado, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas. Cuando el pre cio de Compra declarado por el causante respecto de Mex cancias importadas, no corres ponda a los reales del merca do, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fijará el precio tomando en cuenta los de factura, los oficiales ó los corrientes en el mercado Interior ó Exterior.

III.- La depreciación de Activos Fijos tangibles y la amortización de activos intangibles y de gastos y cargos diferidos.

IV.- La amortización de pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores.

V.- Las pérdidas de bienes del causante por caso fortuito ó fuerza mayor;

VI.- Las pérdidas por créditos incobrables;

VII.- La creación e incremento de reservas para pensiones ó jubilaciones del personal.

VIII.- Los gastos normales y propios del negocio.

III.- La depreciación de Activos Fijos tangibles y la amortización de activos intangibles y de gastos y cargos diferidos.

IV.- Se deroga.

V.- Las pérdidas de bienes del causante por caso fortuito ó fuerza mayor;

VI.- Las pérdidas por créditos incobrables;

VII.- La creación e incremento de reservas para fondo de pensiones ó jubilaciones y de primas de antigüedad del personal.

VIII.- Los gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio.

IX.- La diferencia entre los in ventarios inicial y final de un ejercicio, cuando el in ventario inicial fuere el ma yor, tratándose de causantes dedicados a la ganadería.

IX.- La diferencia entre los in ventarios inicial y final de un ejercicio, cuando el in ventario inicial fuere el ma yor, tratándose de causantes dedicados a la ganadería.

De la comparación del artículo anterior, podemos observar primera mente que la fracción IV del artículo 20, en 1974; se deroga para pasar al ar tículo 18 de ésta misma ley en 1975 .

El motivo de ésta modificación, es con base en el inicio de una de puración legislativa, que estaba muy confusa al tratar a personas físicas y sociedades mercantiles sin distinción para tributar en el I.S.R.

- a) La reducción de los artículos, era muy abierta y generaliza da.
- b) No existía un reglamento que disipara las dudas sobre la aplicación de ley, sino que se utilizaban artículos sub secuentes de la misma ley, para explicar dichas dudas.
- c) Considerando la amortización de las pérdidas, no se tenía de finido los límites para aplicarla y como consecuencia, el contribuyente tenía opción a decretar pérdidas constantes y no pagar el impuesto respectivo, aunado ésto a la Fracción

VIII de éste mismo artículo, que tampoco especificaba cuáles eran los gastos normales y propios del negocio, el contribuyente podía aumentar sus gastos, tanto como le fuera posible disminuyendo su base gravable, a fin de llegar á pérdidas ficticias.

- d) Lo anterior, se confirma en lo expuesto por el artículo 35 del I.S.R. 1975, en su antepenúltimo párrafo al indicar :  
"En los casos de iniciación de operaciones ó de pérdidas en el ejercicio inmediato anterior, no se harán pagos provisionales".
- e) Por otro lado, la fracción VII, contempla como se puede apreciar en el comparativo, la adición de la palabra "fondo" y de "prima de antigüedad del personal".
- Financieramente, este aspecto es relevante, ya que el fondo podía someterse a inversión y los intereses que generara se reinvertirían para así poder autofinanciar dicho fondo, sin tener la necesidad de desviar capital propio de la empresa. Fiscalmente, no sólo el capital invertido en el fondo era deducible, sino también los intereses generados de dicha inversión.
  - Administrativamente, se da la posibilidad a las empresas para crear incentivos y estímulos a los trabajadores.

- 6) Retomando la fracción VIII, la modificación de los términos "gastos normales y propios", por el de "estrictamente indispensable" intentó limitar a los contribuyentes a realizar lo que analizamos en el inciso "c".

Con respecto a los no deducibles citados en el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1975.

Solamente mencionaremos a los dividendos contenidos en la fracción II de dicho artículo y en el cual se denota la facilidad que otorgaba la ley a las empresas para obtener ingresos, por concepto de reinversión y fomentar la productividad necesaria para ese año.

Este mismo punto, se confirma con el artículo 19 fracción V, al anunciar que "no serán ingresos acumulables los dividendos o utilidades pagadas por toda clase de sociedades que operen en el país y por los mexicanos que operen en el extranjero, siempre que correspondan al causante en su carácter de accionista o socio".

Aclarando este punto, la ley del I.S.R. de 1975, concedía la posibilidad de tributar a una persona física, como una sociedad mercantil, dado que si se optaba por reinvertir el capital dentro de la sociedad mercantil el gravamen sería al 42% en caso contrario si se deseaba sacar la utilidad obtenida al accionista sería tratado como persona física y debería sujetarse a los artículos 60 fracción V, 73 y 74 de esta misma ley gravando su ingreso al 55%.



1976

Para este año, las modificaciones de ley no fueron preponderantes, es decir en el artículo 35 donde se explica el procedimiento de cálculo de los pagos provisionales.

- 1.- Se incluye el concepto "ingreso global gravable", sustituyendo al de "ingreso global".
- 2.- En el primer párrafo, se cambia los conceptos "Instituciones de Fianzas", por las de "Organizaciones auxiliares de crédito", y para este mismo, en lugar de 30 días de plazo posterior a la autorización del balance, sería la liquidación del impuesto al momento de presentar su declaración.
- 3.- El aspecto más relevante, es el cambio que se da para el tratamiento de la amortización de pérdidas de ejercicios anteriores, citada de la siguiente manera :

"No se harán pagos provisionales en un ejercicio, cuando la pérdida pendiente de amortizar de ejercicios anteriores excede al monto del ingreso global gravable anual proporcional a que se refiere la fracción IV de este artículo.

Si no excede de dicho monto, la pérdida pendiente de amortizar se restará del ingreso global gravable anual proporcional y sobre la diferencia se hará el cálculo de los pagos provisionales".

**F O R M U L A :**

Pérdida Pendiente de Amortizar	-	Ingreso Global Gravable Anual Proporcional	= 10	Excedente de pérdida pendiente de Amortizar "No se efectúan Pagos Provisionales"
100		90		

Pérdida Pendiente de amortizar	90 -	Ingreso Global Gravable Anual Proporcional	100 = 10	Diferencia sobre la cual se hará el cálculo de los Pagos Provisionales
--------------------------------------	------	--	----------	---

De las deducciones artículo 20 L.I.S.R. 1976, se modifica la fracción II, por decreto de diciembre 26 de 1975, publicado en el Diario Oficial el día 31 del mismo mes y año, para quedar así :

1 9 7 5

II.- " El costo de las mercancías o de los productos vendidos, de terminado de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas. Cuando el precio de compra declarado por el causante respecto de mercancías

1 9 7 6

II.- "El costo de las mercancías o de los productos vendidos, determinado conforme a lo que denominó la técnica contable "sistema de valuación de costeo absorbente", con base en costos históricos y valuados los inventarios

importadas, no corresponda a los reales del mercado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fijará el precio tomando en cuenta los de factura, los oficiales, ó los corrientes en el mercado interior ó exterior.

por cualquiera de los siguientes métodos :

- a) "Costos identificados".
- b) "Costos Promedio".
- c) "Primeras entradas, Primeras Salidas".
- d) "Últimas entradas, Primeras Salidas".
- e) "Detallista".

Una vez que el causante adopte uno de éstos métodos, no podrá variarlo sin consentimiento expreso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer cambios al sistema enunciado anteriormente.

Cuando el costo de una mercancía obtenido conforme a los párrafos anteriores sea superior al de mercado, podrá considerarse previa conformidad expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público, el que corresponda de los siguientes valores :

- 1) El de mercado siempre que no exceda el de realización, ni sea inferior al neto de realización.
- 2) El de realización, siempre que sea inferior al de mercado.
- 3) El neto de realización, si es superior a la de mercado.

Cuando el precio de compra declarado por el causante no corresponda al de mercado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fijará el precio tomando en cuenta el corriente del mercado interior ó exterior y en defecto de este, el menor, entre los precios de factura, los oficiales ó los de avalúo".

De lo anterior, los principios de Contabilidad, indican que :

**Costeo Absorbente :** Se integra con todas aquéllas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere, fueron incurridos en el proceso productivo.

**Costeo Identificado :** Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.

**Costo Promedio :** Como su nombre lo indica, la forma de determinar lo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o producidos.

**Primeras Entradas, Primeras Salidas :** Se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición mientras que en resultados, los costos de ventas son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

**Últimas Entradas, Primeras Salidas :** Consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él; por lo que siguiendo este método, las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados, los costos son más actuales.

**Detallistas :** En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta y deduciéndoles los factores de margen de Utilidad Bruta, para obtener el costo por grupo de artículos.

Los sucesos ocurridos en 1976, en materia fiscal no son muchos en cuanto a lo que afecte a los Pagos Provisionales del I.S.R. de ese año.

En nuestra opinión, es importante enfatizar que los cambios se dieron más en función de esclarecer puntos confusos, así como de definir métodos como es el caso de valuación de costos; que el de realizar cambios en la ley.

1 9 7 7 - 1 9 7 8

Para éstos años, no se presentaron cambios importantes que afecten la esencia del presente trabajo, por lo cual consideramos prudente no realizar comentarios al respecto.

1 9 7 9

En éste año, se crea el artículo 20-A, el cual es importante comentarlo, en virtud de que es una adición a las deducciones autorizadas para efectos de calcular el ingreso global gravable, el cual por su naturaleza afectará el resultado de los Pagos Provisionales; siendo además el antecedente de la deducción adicional; este concepto será analizado más adelante.

"Artículo 20-A : Las empresas podrán deducir de su ingreso global gravable correspondiente a Ejercicios Regulares, además de las deducciones autorizadas por esta ley, la cantidad que resulte de efectuar las siguientes operaciones :

- I.- La deducción por depreciación de los bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1978, deberá multiplicarse por el factor que señale la ley de ingresos. La deducción por depreciación en los años subsiguientes se multiplicará por el factor que corresponda considerando el nú

mero de años entre el 31 de diciembre de 1978 y el 31 de diciembre del año anterior, a aquel que se presente la declaración conforme a la tabla de factores que establece la ley de ingresos. Para los efectos de esta fracción, no se consideran depreciaciones en la parte que se excedan a los que resulten de aplicar los porcentos señalados en la fracción I del artículo 21 de esta ley.

II.- El promedio de los activos financieros corresponde al año de calendario anterior, a aquel en que se deba presentar la declaración, se multiplicará por el factor que señale la ley de ingresos para los efectos de este promedio se considerarán los existentes al día último de cada mes.

Dentro de los activos financieros se incluirán únicamente los siguientes: el importe de los documentos por cobrar a plazo mayor de un año emitidos en moneda nacional, comprendiendo las inversiones en títulos valor y los depósitos a plazo mayor de un año en instituciones de crédito.

III.- El pasivo promedio del año de calendario anterior, a aquel en que se presente la declaración, se multiplicará por el factor en que se presente la declaración se multiplicará por el factor que señale la ley de ingresos. Este promedio, se determinará tomando en cuenta el pasivo



al día último de cada mes.

IV.- Los productos de las fracciones I y II se sumarán y al resultado se le restará el obtenido en la fracción III cuando sea menor. Si el resultado de la suma de las fracciones I y II es menor que el obtenido en la fracción III, no procederá esta deducción adicional.

Para los efectos de la fracción I, se considerará la deducción por depreciación que corresponda a todo el año de calendario, aún cuando el ejercicio fiscal abarque únicamente una parte del mismo. Para los cálculos a que se refieren las fracciones II y III deberá considerarse el año de calendario anterior, aún cuando en el mismo quedan comprendidos dos ó mas ejercicios fiscales.

Las sociedades de fomento, las instituciones de crédito, de seguros y las organizaciones auxiliares de crédito, no podrán efectuar ésta deducción. Las empresas que no cierren su ejercicio al 31 de diciembre, acompañarán a su declaración anual, avisos con los datos necesarios para hacer la deducción a que se refiere este artículo".

El objetivo de esta nueva deducción, estaba dirigido a suavizar el impacto del ingreso global gravable. En primera instancia, porque su aplicación es previa a la determinación del impuesto.

En segundo término, porque su resultado depende de los porcentajes estipulados en el artículo 21 referente a las depreciaciones de activos fijos y al factor fijado por la ley de ingresos respectivo, a cada año.; ya que éste último no estaba en mano de las sociedades mercantiles determinarlo.

Esta deducción, tenía como principal objetivo, inyectar un estímulo fiscal, para fomentar confianza en el sistema tributario nacional.

1 9 8 0

Este año, no presenta modificaciones substanciales que modifiquen la esencia del Pago Provisional del Impuesto sobre la Renta.

**2.1) FORMA DE CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES DE 1981 A 1986 Y PERIODO DE PRESENTACION.**

Después de 16 años que duró el sistema global, en 1981 la ley del I.S.R., se transformó de dos TITULOS, únicos a cuatro, considerándose lo siguiente :

- a) Sociedades Mercantiles.
- b) Personas morales con fines no lucrativos.
- c) Personas físicas.
- d) Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Con lo anterior, se efectúa una nueva distribución de la ley, pues de 99 artículos con los que contaba hasta 1980, fué aumentada a 162 .

Aunado a lo anterior, varias disposiciones de carácter general aplicables al I.S.R. y a otras impositivas pasan al Código Fiscal de la Federación en forma supletoria, para depurarla y mejor comprensión de la misma.

A las empresas formadas como sociedades mercantiles, se les da un tratamiento independiente, de las personas físicas con actividad empresarial, se les asigna un título especial y se dicta determinar el costo según el giro de actividades, lo que originaría más adelante un capítulo especial para las personas físicas con actividades empresariales.

También un cambio especial lo fué el admitir para aplicarse sobre las inversiones de activo fijo y cargos y gastos diferidos. Con el esquema anterior, los pagos provisionales del I.S.R. se licalizan en este año en el artículo 12 .

DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL PARA 1981

"Artículo 12. Los contribuyentes efectuarán tres pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 15 ó al siguiente día hábil, si aquél no lo fuere, de los meses 5º., 9º. y 12º. de su ejercicio conforme a las bases siguientes :

I.- Se obtendrá un factor dividiendo la utilidad fiscal de la declaración del ejercicio inmediato anterior, entre el total de los ingresos acumulables manifestados en esa misma declaración.

II.- Se determinará el ingreso acumulable mensual promedio, para lo cual el monto total de los ingresos obtenidos hasta el último día de los meses cuarto, ocho u once según se trate del primero, del segundo ó del tercer pago provisional.

III.- Se determinará la utilidad fiscal mensual multiplicando el ingreso acumulable mensual promedio por el factor señalado en la fracción I.

IV.- Se precisará la utilidad fiscal proporcional del ejercicio,

para lo cual se multiplicará por doce la utilidad fiscal mensual estimada.

V.- El primer pago provisional, será igual a la tercera parte del impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 13 de esta ley a la utilidad fiscal proporcional del ejercicio a que se refiere la fracción que antecede.

VI.- El segundo pago provisional será igual a las dos terceras partes del impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 13 de esta ley a la utilidad fiscal proporcional del ejercicio, deduciendo el importe del primer pago provisional.

VII.- El monto del tercer pago provisional será la diferencia que resulte de restar el importe de los pagos provisionales anteriores, del impuesto obtenido al aplicar la tarifa del artículo 13 de esta reducción del pago provisional.

" El monto de los pagos provisionales se podrá disminuir en los casos y con las condiciones que señale el reglamento de esta ley.

No existe obligación de hacer pagos provisionales.

No se harán pagos provisionales en los casos de pérdidas en el ejercicio inmediato anterior ó cuando la pérdida pendiente de disminuir de ejercicios anteriores exceda al monto de la utilidad fiscal proporcional del ejercicio a que se refiere la fracción IV de este artículo. Si no excede de dicho

monto la pérdida pendiente de disminuir se restará de la utilidad fiscal del ejercicio y sobre la diferencia se harán cálculos de los pagos provisionales.

Tampoco se harán pagos provisionales durante el ejercicio de iniciación de operaciones, salvo en los casos que se refiere el artículo 161 de esta ley...

Ley a la utilidad fiscal proporcional del ejercicio"...

#### E J E M P L O

Los pagos provisionales se presentaban los días 15 de los meses, Mayo, Septiembre y Diciembre de su ejercicio, si fuera ejercicio de año calendario; si no el de su ejercicio, dependiendo de su inicio de operación.

I.- Se consideran los ingresos acumulables del ejercicio anterior.

( 1980 )	\$ 3'000,000.00
UTILIDAD FISCAL (1980)	450,000.00
\$ 450,000.00 + \$ 3'000,000.00	= 15%

II.- Ingresos de 1981 :

ENERO	\$ 250,000.00
FEBRERO	325,000.00
MARZO	200,000.00

ABRIL	\$ 225,000.00	
	<u>\$1'000,000.00</u>	\$ 1'000,000.00 + 4 = \$ 250,000.00
		250,000.00 x 15% = <u>\$ 37,500.00</u>

MAYO	\$ 300,000.00	
JUNIO	270,000.00	
JULIO	250,000.00	
AGOSTO	350,000.00	
	<u>\$2'170,000.00</u>	\$ 2'170,000.00 + 8 = \$ 271,250.00
		250,000.00 x 15% = <u>\$ 40,687.50</u>

SEPTIEMBRE	\$ 300,000.00	
OCTUBRE	200,000.00	
NOVIEMBRE	300,000.00	
	<u>\$2'970,000.00</u>	\$ 2'970,000.00 + 11 = \$ 270,000.00
		270,000.00 x 15% = <u>\$ 40,500.00</u>

IV.-

1er. Anticipo	\$ 37,500.00 x 12 meses =	\$ 450,000.00
2do. Anticipo	40,687.50 x 12 meses =	488,250.00
3er. Anticipo	40,500.00 x 12 meses =	486,000.00

V.- Para determinar PRIMER PAGO PROVISIONAL  
Ver tarifa de 1981 Artículo 13

\$ 400,000.00		\$ 105,525.00
<u>50,000.00</u>	x 38%	<u>19,000.00</u>
\$ 450,000.00		\$ 124,525.00
\$ 124,525.00	+ 3	= \$ 41,508.33

1 Año = a 12 meses

1/3 Año = 4 meses

VI.- Para determinar SEGUNDO PAGO PROVISIONAL

\$ 488,250.00		
\$ 400,000.00		\$ 105,525.00
<u>88,250.00</u>	x 38%	<u>33,535.00</u>
\$ 488,250.00		\$ 139,060.00
\$ 139,060.00	x 2/3	= \$ 92,706.66
- Primer Pago Provisional		<u>41,508.33</u>
		<u>\$ 51,198.33</u>

VII.- Artículo 13

\$ 400,000.00		\$ 105,525.00
<u>86,000.00</u>	x 38%	<u>32,680.00</u>
\$ 486,000.00		\$ 138,205.00



\$ 138,205.00

92,706.66 = Suma de los 2 Pagos Provisionales anteriores

\$ 45,498.34

En 1981, los ingresos acumulables son todos los que obtengan las sociedades mercantiles exceptuando a :

- Dividendos provenientes de empresas extranjeras residentes en el extranjero.
- Dividendos provenientes de empresas mexicanas en las cuáles el contribuyente no sea socio ó accionista.
- La utilidad en la enajenación de inmuebles, por el % autorizado en la reinversión.
- Estimulos fiscales.
- Regalías cobradas a extranjeros en el extranjero.
- Asistencia técnica prestada a extranjeros en el extranjero.
- Utilidad ajustada en la enajenación de acciones ó partes sociales.

### C O S T O

Va no se utilizará la determinación de un costo estandarizado para todas las empresas, sino que se calculará de acuerdo a su giro preponderante.

### INVERSIONES

Se establecieron los porcentos permitidos por la ley sobre las inversiones en los activos depreciables ó amortizables.

Sólo se detecta un cambio en los porcentos en el renglón de edificios que fué de 3 al 5%.

### DEDUCCIONES

Dentro de las deducciones lo más sobresaliente fué, que a las deducciones por conceptos de intereses pagados en el extranjero fueron limitados.

- Los gastos por concepto de publicidad, se deducen en un sólo ejercicio.
- Se autoriza la deducción de aportaciones a fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología, cumpliendo determinados requisitos.

### PERDIDAS

El plazo de amortización de pérdidas se amplió a 5 ejercicios, contando del ejercicio inmediato anterior al que se sufrió la pérdida y los cuatro posteriores, siendo obligación aplicarlos contra las utilidades obtenidas en esos ejercicios, para no perder el derecho de amortizarlas.

BASE GRAVABLE

Se crearon los términos de "Utilidad Fiscal" y "Resultado Fiscal de donde :

La "Utilidad Fiscal" se determina disminuyendo a la totalidad de ingresos acumulables, las deducciones autorizadas en el título, excepto la deducción adicional del artículo 51. Esta utilidad fiscal así determinada, se rá la base para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

El "Resultado Fiscal", es la base sobre la cual se aplicará la tari fa del artículo 13 y se obtiene de disminuir a la utilidad fiscal las siguien tes deducciones :

- Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.
- Ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles, siendo autorizadas su reinversión.
- Dividendos cobrados de empresas Mexicanas.
- Estimulos Fiscales.
- Deducción adicional del artículo 51.

En 1982, continuó la reestructuración del I.S.R., pero dentro de lo más trascendente fué que para este año, dentro del capítulo de las Socieda des Mercantiles, se abrió un nuevo capítulo que daría legalidad al tratamien to de las sociedades controladoras y sociedades contratadas.

Por otro lado, en 1982 el cálculo respectivo de los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta, continuó de idéntica forma que en 1981. Por lo que creemos conveniente omitir el procedimiento de cálculo de los mismos. No obstante y como parte complementaria, daremos a conocer en forma anunciativa los cambios importantes que influyeron en la determinación de los pagos provisionales.

Nuestras fuentes de información, indican que dentro de las disposiciones generales del capítulo de las sociedades mercantiles, presentaron las siguientes modificaciones :

- 1) El artículo 10, definió como obtener la utilidad fiscal ajustada, ó la pérdida fiscal ajustada; terminología que fué usada por primera vez dentro de la ley del I.S.R. Anteriormente y tal como fué expuesto en 1981; se sustituyeron los términos de impuesto global gravable dando origen a una nueva ley de I.S.R. Según, fiscalistas que la analizaron.
- 2) En el artículo 12, para determinar el factor de utilidad en los pagos provisionales, se indicó que se utilizarían los elementos de utilidad fiscal ajustadas, junto con el total de ingresos obtenidos, no incluyendo los ingresos por exportación de tecnología, dividendos de empresas mexicanas y los estímulos fiscales.  
Concluyendo para este aspecto, que no se realizarían pagos provisionales si existían amortizaciones de operación, pendientes de aplicar, no excluyendo la posibilidad de la presentación de la forma del pago provisional.

- 3) Con respecto a la tasa se incluyó una opción para cubrir con una tasa del 10% los ingresos por exportación de tecnología.

Dentro de los cambios para 1982 en relación al pago provisional :

### LOS INGRESOS

No se considerarían acumulables, aquéllos que provinieran de utilizar el método de participación para valorar según el artículo 15 .

- Que para considerar nominativas las acciones, estas deberán de tener como mínimo un año a la fecha de su enajenación, si desde la fecha de su adquisición y la de enajenación, es menor.

Continuando con disposiciones de los ingresos el artículo 19, señalaba los casos para determinar la ganancia por enajenación de acciones ó partes sociales, las cuáles se ajustarán en su monto original en relación a los años que hayan estado en su poder y en función a los resultados obtenidos.

### DEDUCCIONES

Se aceptó en 1982, que los requisitos de las deducciones incluyeran la disposición de que los donativos no fueran onerosos, fuesen entregados en escuelas públicas ó privadas; indicándose que sólo sería depreciable el 70% por el uso ó goce de automóviles que correspondan al factor 9.0 de la ley del

Impuesto sobre tenencia ó uso de automóviles en su artículo 6°. , y que los comisionistas ó mediadores residentes en el extranjero, cumplieran con el reglamento

- Que las causas de recreo en ningún momento serán los gastos de estas deducibles. Así como tampoco lo sería el Impuesto al Valor Agregado, si la erogación que le dió origen no es deducible. Tampoco serían deducibles las pérdidas por enajenación de acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios; salvo que cumplieren con disposiciones de carácter general.

### C O S T O

Como único cambio sustentado en 1982, se reglamentó que el denominado valor de mercado sería sustituido por el de valor de reposición.

### I N V E R S I O N E S

En forma general en 1982, las inversiones eran deducciones que podían aplicarse proporcionalmente al período del ejercicio declarado.

Se incluye el conocido 70% máximo de deducción sobre inversiones en automóviles y la ya comentada no deducción de las casas de recreo.

Las cantidades no reinvertidas, se considerarán como ingresos acumulables, y a su vez cantidades recuperadas de casos fortuitos, podrían utili

zarse para redimir pasivos.

V como aspecto importante, la deducción del artículo 51, relativo a la deducción de ejercicios irregulares, de acuerdo al número de meses que correspondiera. Considerando que el promedio de los activos financieros y/o del pasivo, se tomaban los doce meses anteriores al cierre de su ejercicio y no al del año calendario más cercano a su cierre.

- Otro aspecto importante, fué que el promedio de los depósitos bancarios sería el que se considere como tal, en lugar del saldo del día último de cada mes.

Precisándose cuáles eran los conceptos que integraban los activos financieros que intervenían para la determinación de la deducción adicional. al igual que lo anterior se definió que renglones deberían tomarse en cuenta para los pasivos promedios, siendo novedades el incluir los anticipos a clientes, los derivados de contratos de arrendamiento financiero y el capital social que no estuviera representado en acciones nominativas.

### PERDIDA

Sólo se introdujo la acepción de pérdida fiscal ajustada, como suceptible de ser reducida.

1 9 8 3

En este año la instauración obligatoria de un método de transparencia fiscal al hacer deducibles para las empresas en el impuesto sobre la renta los dividendos pagados en efectivo, y acumulables para las personas físicas y empresas que los reciban. En el caso de pago a personas físicas existía una retención del 55%, misma que no existía si se efectuará a una sociedad mercantil. Los dividendos deberían de ser pagados sin excepción alguna en cheque nominativos. De esta forma las personas físicas acumulaban dichos ingresos por dividendos y acreditaban su impuesto retenido. La reforma a la ley general de Sociedades Mercantiles, no se contemplaba la posibilidad de pagos de dividendos a acciones al portador mientras no se conviertan en nominativas y se eligiera la emisión futura de acciones al portador.

La reforma anterior elevó la tasas del 52.5% sobre dividendos, sólo en los casos de que las personas físicas causarón por sus ingresos una tasa superior, pero se observaría como un aspecto de financiamiento para el fisco en virtud de que en lo que conoce el impuesto real de dividendos, ésta obtiene un 55% y la empresa pagadora recupera un 42%.

- Para efectos de la deducción adicional del artículo 51, se permitió la corrección por la inflación de las depreciaciones tomando como punto de partida 1972 y no 1978.

- También de las disposiciones generales de las sociedades mercantiles es eliminado el concepto de Actividades Empresariales, pasando su contenido al Código Fiscal.



- En el artículo 10 1er. párrafo, se incluyen a las sociedades nacionales de crédito, para hacerlas tributar el I.S.R. en lo que se congría perfectamente la situación jurídica a que serían sometidas, ya que fueron afectadas por la nacionalización efectuada en el año de 1982 .

- Como se comentó, existe un nuevo concepto de utilidad fiscal ajustada; que es la Utilidad Fiscal ajustada, acumulación y deducción de dividendos. (Artículo 10 fracción I y artículo 22 fracción IX).

Durante 1982, la utilidad fiscal ajustada se determinaba de la siguiente manera :

Utilidad Fiscal

Menos : Deducción adicional del artículo 51.

- a) Exportaciones de tecnología.
- b) Dividendos cobrados.
- c) Estímulos Fiscales.

La fórmula que la sustituyó en 1983 :

Utilidad Fiscal

Menos : Ingresos por dividendos distribuidos en acciones de la misma sociedad (que paga dividendos) ó los reinvertidos dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción ó pago de aumento de capital en la misma sociedad (1er. párrafo, Artículo 10 Fracción I).

- a) Deducción de la Fracción IX del artículo 22 de la ley

(los dividendos pagados en efectivo ó en bienes por el contribuyente). Artículo 10 Fracción I-A.

- b) Deducción adicional del Artículo 51 (Artículo 10 Fracción I-B). Se menciona también que en la Fracción I establece una excepción al no gravámen a los dividendos recibidos en acciones :

"En el ejercicio en que se decreta el reembolso por reducción de capital ó liquidación de la persona moral de que se trate, se sumará a los ingresos que formarán parte de la utilidad fiscal ajustada, el valor del dividendo distribuido en acciones ó partes sociales de la misma sociedad ó el que se reinvierta en los treinta días siguientes a su distribución en la suscripción ó pago de aumento de capital en la misma sociedad".

Con lo anterior, se eliminó la posibilidad de restar a la utilidad fiscal los ingresos por exportación de tecnología cuando se hubiese optado por gravar estos al 10%, tratamiento favorable que se eliminó de la ley.

Por otro lado, los estímulos fiscales continuaron vigentes, pero ahora serían gravados, con lo cual el beneficio que obtenían los contribuyentes se disminuyó en un 50%.

Los dividendos recibidos en acciones seguían siendo deducibles, en cambio los dividendos percibidos en efectivo se gravaban y los pagados en efectivo ó bienes, eran deducibles.

Analizando el Artículo 22 Fracción IX, las reglas para la deducción de los dividendos, se especificó que los dividendos ó utilidades distribuidos en efectivo ó en bienes en el ejercicio por el contribuyente, lo anterior se interpreto como de que aquéllos dividendos pagados dentro del ejercicio serán deducibles.

Lo anterior provocó en los contribuyentes, algunas dudas en cuanto a la aplicación, pues si un contribuyente que iniciase en el 1 de enero su ejercicio, tendría que deducir en 1983 los dividendos decretados en 1982 y cuyo pago fuera en 1983, lo cual muestra una desfase en tiempo de emisión y pago.

Situación ocasionada por no tener un artículo que indicara ó aclarase que hacer con los dividendos decretados y pagados durante 1982.

El último párrafo del Artículo 22 Fracción IX, mencionaba que "También serán deducibles los demás ingresos que de conformidad con esta ley se consideren dividendos".

Aclararon los analistas que aunque pareciera que debería de hablarse de erogaciones, el sentido correcto de esta disposición es hacer deducibles aquéllas cantidades que la ley obliga a considerar en ciertos casos como dividendos. Ejemplos de estos "dividendos Fictos" se encuentran en los Artículos 25 Fracción VIII; y en las Fracciones III al VIII del Artículo 120 de la ley de 1982 .

Del primero son intereses sobre las acciones.

Del segundo : III.- Los intereses a que se refiere el Artículo 123 de la ley general de sociedades mercantiles y las participaciones en la utilidad que se decreten a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México, excepto las que correspondan a los trabajadores en los términos de legislación laboral.

IV.- Los restamos a los socios ó accionistas, a excepción de aquéllos que reinan los siguientes requisitos :

- a) Sean consecuencia normal de las operaciones de la sociedad.
- b) Que se pacte a plazo menor de un año.
- c) Que el interés pactado sea igual ó superior a la tasa que la ley fije de ingresos de la federación para la prórroga de créditos fiscales.
- d) Que efectivamente se cumplan con estas disposiciones pactadas. Si dentro del año siguiente al préstamo concedido se decretan ganancias en favor del socio ó accionista de que se trate, se podrá compensar el impuesto que resulte a su cargo con el que previamente se haya pagado por haber incurrido en los supuestos de ésta fracción.

V.- Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta ley y beneficien a los socios ó accionistas.

VI.- Las omisiones de ingresos ó las compras no realizadas e indebidamente registradas.

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

En los casos de las Fracciones V, VI, VII de este Artículo, se deducirá del impuesto a que se refiere el título II de ésta ley, así como la participación a los trabajadores.

Dado que los dividendos fictos, con excepción de los préstamos a accionistas (IV), eran partidas no deducibles ó acumulables para efecto del impuesto para la empresa, se tuvieron que hacer deducibles para que no gravaran al 42% DEL IMPUESTO a la empresa y al impuesto sobre dividendos que en 1983 fué del 55%.

De lo anterior, esta nueva disposición legal obligó al fisco a implantar una nueva forma de transparencia fiscal.

Por eso el accionista se vuelve sujeto gravable de las utilidades antes de impuestos de las sociedades mercantiles cuando cobra los dividendos. Y la empresa, recupera el impuesto que pagó al hacer deducible el dividendo cubierto a los accionistas y deja al fisco el impuesto pagado sobre utilidades no distribuidas, ahí la explicación de porque el fisco se financiará de una situación que puede considerarse anticonstitucional. Por otra parte el aumento de la tasa del 52.5 a 55% sobre los dividendos, se refleja en un recaudación adicional.

La tasa del 52.5% se obtiene de la siguiente manera :

<i>Sociedad</i>	<i>§</i>	<i>Tasa sobre Utilidades antes de Impuesto.</i>
Utilidad antes de Imp	100	
I. S. R. (42%)	42	42
P. T. U. ( 8%)	8	
Utilidad Neta	<u>50</u>	
Imp. s/div. (21% x 50)		<u>10.50</u>
Gravámen sobre utilidad antes de impuesto res pecto de utilidades dis tribuidas		<u>52.50</u>

Concepto de Utilidad Fiscal en 1982 era el siguiente :

Total de ingresos acumulables

Menos : Dedicaciones autorizadas por la ley, salvo la del Artículo 51.

En 1983 :

Total de ingresos acumulables (incluyen ahora los dividendos cobrados en efectivo ó en acciones entre ellos).

Menos : Dedicaciones autorizadas por el título II de la ley, salvo las de los artículos 22, Fracción IX (dividendos pagados en efecti

vo ó en bienes; y la deducción adicional del artículo 51.

Pérdida Fiscal (Artículo 10 penúltimo párrafo).

En 1982, era la diferencia entre :

Ingresos Acumulables

Menos : Deducciones autorizadas salvo las del artículo 51.

Cuando los ingresos sean inferiores a las deducciones.

Para 1983, la pérdida fiscal era la diferencia entre :

Ingresos Acumulables

Menos : Deducciones autorizadas, salvo la del Artículo 22 Fracción

IX. (dividendos pagados) y Artículo 51, cuando los ingresos sean inferiores a las deducciones.

Pérdida Fiscal ajustada

En 1982 se obtenía de la siguiente manera :

Utilidad Fiscal

Menos : Deducción adicional del Artículo 51 y los ingresos de la Fracción I del Artículo 10

(Exportación de tecnología)

(Dividendos)

(Estímulos Fiscales)

Cuando lo restante sea mayor que la utilidad.

Para 1983 la pérdida fiscal ajustada se calculaba de la siguiente manera :

*Utilidad Fiscal*

Más : Ingresos por dividendos del último párrafo de la Fracción I del artículo 10 (dividendos recibidos en acciones de la empresa pagadora ó en efectivo reinvertidos dentro de los 30 días, cuyas acciones se reembolsen por la reducción de capital ó liquidación de la sociedad).

Menos : Ingresos por dividendos en acciones y deducción del Artículo 22 Fracción IX (dividendos pagados en efectivo ó bienes).

Como caso secundario, se definió en ley la pérdida fiscal ajustada partiendo de una pérdida fiscal.

En 1982 :

*Pérdida Fiscal*

Más : Deducción adicional del artículo 51.

Ingresos de la Fracción I del Artículo 10 (tecnología al 10%, dividendo y estímulos).

Para 1983, la ley también definía la pérdida fiscal ajustada, calculada a partir de la pérdida fiscal del causante como sigue :

*Pérdida Fiscal*

Más : Ingresos por dividendos en acciones,

Deducción del Artículo 22 Fracción IX (dividendos pagados en efectivo ó bienes).

Deducción del Artículo 51.

Menos : Ingresos por dividendos del último párrafo de la Fracción I, del Artículo 10.



VIII.- FORMA DE CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES (ARTICULO 12  
FRACCION I Y II.

En 1982, conforme la Fracción I de éste Artículo, el factor de uti  
lidad fiscal ajustada se obtenía dividiendo ;

Utilidad Fiscal Ajustada

Total de ingresos, menos a), b) y c), de la Fracción I, del Articu  
lo 10.

Para 1983, la fórmula es dividir :

Utilidad Fiscal Ajustada

Total de ingresos, menos a) y b), de la Fracción I, del Artículo  
10, y dividendos recibidos en acciones.

Las modificaciones a la forma de calcular el ingreso mensual prom  
edio (Fracción II, Artículo 12), son para hacerla paralela al denominador de  
la fórmula precedente, el cual en este caso, será dividido entre el número de  
meses correspondiente a cada periodo de anticipo del Pago Provisional ( 4, 8  
u 11).

**PROCEDIMIENTO LEGAL PARA EL CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL EN 1983**

Los contribuyentes efectuarán 3 Pagos Provisionales a cuenta del

impuesto del ejercicio a más tardar el día 15 ó al siguiente día hábil, si aquél no lo fuere, de los meses 5°, 9° y 12°. de su ejercicio, conforme a las bases siguientes.

I.- Se obtendrá un factor dividiendo la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior, entre el total de los ingresos acumulables manifestados en esta misma declaración.

Para obtener el factor a que se refiere el párrafo anterior se considerará la utilidad fiscal del último ejercicio de doce meses, salvo que se trate del segundo ejercicio fiscal del contribuyente, caso en que se considerará la utilidad fiscal Ajustada del 1er. ejercicio, aún cuando se trate de un ejercicio irregular.

II.- Se determinará el ingreso acumulable mensual promedio, para lo cual el monto total de los ingresos obtenidos hasta el último día de los meses 4°, 8° u undécimo del ejercicio, restando el monto total de los conceptos a que se refiere los incisos a) y b) de la Fracción I del Artículo 10 de esta ley, así como los dividendos en acciones ó partes sociales correspondientes al mismo período, se dividirá entre cuatro, ocho u once; según se trate del primero del segundo ó del tercer Pago Provisional.

III.- Se determinará la utilidad fiscal AJUSTADA mensual, multiplicando el ingreso acumulable mensual promedio por el factor señalado en la Fracción I.

IV.- Se precisará la utilidad fiscal ajustada proporcional del ejercicio para lo cual se multiplicará por doce la utilidad fiscal ajustada mensual estimada.

V.- El primer Pago Provisional, será igual a la tercera parte del impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 13 de ésta ley a la UTILIDAD FISCAL AJUSTADA proporcional del ejercicio a que se refiere la Fracción que antecede.

VI.- El segundo Pago Provisional será igual a las dos terceras partes del impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 13 de ésta ley a la utilidad fiscal AJUSTADA proporcional del ejercicio deduciendo el im porte del primer Pago Provisional.

VII.- El monto del tercer Pago Provisional, será la diferencia que resulte de restar el importe de los dos Pagos Provisionales anteriores del impuesto obtenido al aplicar la tarifa del Artículo 13 de ésta ley a la utilidad fiscal ajustada proporcional del ejercicio.

"No se harán Pagos Provisionales en los casos de pérdidas fiscal ajustada y del ejercicio inmediato anterior ó cuando la pérdida fiscal ajusta da pendiente de disminuir de ejercicios anteriores exceda al monto de la uti lidad fiscal ajustada proporcional del ejercicio a que se refiere la Fracción IV de éste Artículo. Sin embargo, los contribuyentes deberán presentar las declaraciones correspondientes.

Si no excede de dicho monto, la pérdida pendiente de disminuir, se restará a la utilidad fiscal ajustada proporcional del ejercicio y sobre la diferencia se hará el cálculo de los Pagos Provisionales. Tampoco se harán Pagos Provisionales durante el ejercicio de iniciación de operaciones, salvo en los casos a que se refiere el Artículo 161 de ésta ley.

1984

Dados los cambios en el concepto de la utilidad fiscal ajustada y en el contenido de los incisos a) y b) del Artículo 10, Fracción I, lo que pasará en el cálculo de los anticipos de 1984 a la fórmula dada, es lo siguiente.

1.- Respecto a los dividendos cobrados.- Al estar incluidos en la UFA (Utilidad Fiscal Ajustada) y en los ingresos, al factor de utilidad se incrementa. Los dividendos que son ingresos en el año corriente, son acumulables para anticipar sobre ellos.

Se reitera que para las sociedades mercantiles, los dividendos son ingresos cuando se decretan, pues en ese momento tienen el derecho a ellos y constituyen un ingreso en crédito, acumulables según la ley. Se señala como única excepción, cuando el dividendo se decreta a una fecha futura de pago, en cuyo caso el ingreso se obtiene en esa fecha.

2.- Respecto a dividendos pagados : al estar restados en la UFA, por no ser un ingreso gravable, y pedir la ley que se resten de los ingresos, el factor resultante no tiene el efecto completo (pero si en parte) de reducción que debiera por ser partida deducible. Al deducirse de los ingresos del año correspondiente los dividendos pagados por la empresa, se reduce el anticipo, aunque no todo lo que debiera.

3.- La deducción adicional del Artículo 51 como partida dedu

cible está excluida de la Utilidad Fiscal en 1982. En 1983, le dan igual tratamiento que a los dividendos pagados por la empresa : excluida de la utilidad Fiscal ajustada y del ingreso gravable, con la idea de que tuviera el mismo efecto que el acabado de comentar respecto a la última partida.

El problema con ésta deducción, es que del ingreso del cuatrimestre se tiene que restar como ordena el artículo 12, Fracción II, los incisos a y b de la Fracción I del artículo 10, el a) se refiere a dividendos pagados en el ejercicio por la empresa, los cuáles son perfectamente determinables, y la b) se refiere a restar la deducción adicional. Al ser la deducción adicional sólo calculable al fin del ejercicio, no se podrá restar del ingreso de los 4, 8 u 11 meses, por lo que su efecto será como la de 1983 de disminuir levemente el coeficiente de los anticipos.

4.- Ingresos por dividendos en acciones.- Cuando éstas se reembolsen por reducción de capital ó liquidación. Cuando se tenga este concepto fiscal de ingreso (Artículo 10, Fracción I, último párrafo), no deberá olvidarse incluirlo como tal para el cálculo del factor, pues rebaja éste. Asimismo, en el año corriente en que se obtengan deben incluirse en los ingresos base de anticipo.

De conformidad con el artículo 42 Tr., la determinación del factor de utilidad para efectuar los Pagos Provisionales de 1983, se hará conforme a las reglas que había en el Artículo 12, Fracción I vigente hasta 1982, excepto cuando se trate de ejercicios iniciados con posterioridad al primero de febrero de 1983.

Con respecto a las declaraciones de los Pagos Provisionales (Artículo 12, penúltimo párrafo), éste se modificó para indicar que en que casos el contribuyente no hará Pagos Provisionales, para aclarar que aun que el contribuyente no deba hacer el Pago Provisional, si deberá presentar declaración correspondiente.

10.- Se añade a esta disposición a la silvicultura como actividad desgravada en un 10% del impuesto sobre la renta que le corresponda en la tarifa.

12.- Ingresos por exportación de tecnología (Artículo 13 último párrafo). Se elimina de la ley el acto preferencial dado hasta 1982 a los ingresos por exportación de tecnología, consistentes en gravarlos a la tasa proporcional del 10%.

13.- Los dividendos no tienen derecho a reducciones tarifarias (Artículo 13 último párrafo).

El texto del último párrafo del Artículo 13, da la fórmula para que los causantes que tienen derecho a reducción tarifaria no aplicaran esta a los dividendos recibidos de otras sociedades mercantiles, los cuáles son gravables íntegramente.

14.- El Artículo 15 del 1er. párrafo, éste Artículo se modificó en forma complementaria sólo para incluir a las sociedades nacionales de crédito, ya que éstas, aunque presten un servicio público, serán causantes del impuesto sobre la renta.

1 9 8 4

1 9 8 5

" PAGOS PROVISIONALES : BASE DEL  
CALCULO "

Los contribuyentes efectuarán dos Pagos Provisionales cu trimestrales y un trimestral a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 15 de los meses 5°. 9°. y 12°. de su ejercicio, respec tivamente, conforme a las ba ses que a continuación se se ñalan.

IDEM, HASTA 1986

- 1.- Se restará a la utilidad fi scal correspondiente al ejerci cio inmediato anterior, la de ducción adicional establecida en el Artículo 51 de Ésta ley y los ingresos por dividendos ó utilidades percibidos duran te el mismo período, el resul tado que se obtenga se dividi rá entre la cantidad que re sulte de restar a los ingre sos totales obtenidos, los di

IDEM, HASTA 1986



videndos ó utilidades percibidos, en el citado ejercicio.

Para obtener el factor a que se refiere el párrafo anterior se considerará la utilidad fiscal del último ejercicio de doce meses, salvo que se trate del segundo ejercicio fiscal, en el que se considerará la utilidad fiscal del primero.

II.- Del total de ingresos obtenidos hasta el último día de los meses 4º., 8º., y 11º., del ejercicio, se restarán de los ingresos por dividendos ó utilidades obtenidos durante el mismo periodo, aplicando al resultado el factor que se obtenga conforme a la fracción anterior.

IDEM, HASTA 1986

III.- La cantidad obtenida en los términos de la Fracción que antecede se dividirá entre 4, 8 u 11, según se trate

IDEM, HASTA 1986

del primero, del segundo ó del tercer Pago Provisional y la cantidad así obtenida se multiplicará por 12.

- IV.- Se restaran de los ingresos por dividendos ó utilidades obtenidos hasta el último día de los meses 4°. 8°. y 11°. del ejercicio, los dividendos ó utilidades que se hubieren pagado en el mismo período, excepto con los conceptos comprendidos en las fracciones IV, V, VII del Artículo 120, la cantidad obtenida se sumará ó restará se según sea el caso, a la que resulte conforme a la Fracción anterior y el resultado será la utilidad fiscal ó la pérdida fiscal proporcional del ejercicio.

IDEM, HASTA 1986

- V.- El primer Pago Provisional será igual a la tercera par

te del impuesto que resulte de aplicar la tarifa del Ar tículo 13 de ésta ley, a la utilidad fiscal proporcional del ejercicio a que se refiere la fracción que antecede.

IDEM, HASTA 1986

- VI.- El segundo Pago Provisional será igual a las dos terceras partes del impuesto que resulte de aplicar la tarifa del Artículo 13 de ésta ley, a la utilidad fiscal proporcional del ejercicio a que se refiere la Fracción IV de éste Ar tículo, acreditando el importe del primer Pago Provisional.

IDEM, HASTA 1986

- VII.- El tercer Pago Provisional será la cantidad que resulte de aplicar la tarifa del Articu lo 13 de ésta ley a la utilidad fiscal proporcional del ejercicio a que se refiere la fracción IV de este artículo,

IDEM, HASTA 1986

acreditando el importe de los Pagos Provisionales anteriores.

En el caso del ejercicio de iniciación de operaciones, salvo en los casos a que se refiere el Artículo 161 de ésta ley, los Pagos Provisionales establecidos en éste Artículo serán el 42% de los ingresos por dividendos que se obtengan durante el período al cual corresponda el Pago Provisional de que se trate.

...Operaciones, excepto en los supuestos a que se refiere el Artículo 161 de ésta ley, así como tratándose del ejercicio inmediato siguiente cuando aquel sea irregular los Pagos Provisionales serán el 42%.

El monto de los Pagos Provisionales, se podrá disminuir en los casos y cumpliendo con los requisitos que señale el reglamento de ésta ley.

IDEM.

No se harán Pagos Provisionales en los casos de pérdida

No se harán Pagos Provisionales en los casos en que la pérdida fiscal

fiscal ajustada en el ejercicio inmediato anterior, o cuando la pérdida fiscal ajustada pendiente de disminuir de ejercicios anteriores, exceda al monto de la utilidad fiscal del periodo a que corresponda el Pago Provisional de que se trate, si no excede de dicho monto la parte correspondiente de la pérdida pendiente de disminuir restará de la utilidad fiscal del periodo y sobre la diferencia se hará el cálculo de los Pagos Provisionales.

Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones a que se refiere este Artículo, aún cuando no haya Pago Provisional que enterar.

Para calcular los Pagos Provisionales no se considerarán los ingresos atribuibles

ajustada, sin considerar la deducción por dividendos distribuidos correspondientes al ejercicio anterior o cuando la pérdida fiscal ajustada, sin considerar la deducción por dividendos distribuidos pendientes de disminuir de ejercicios anteriores, exceda al monto de la utilidad fiscal proporcional del ejercicio a que se refiere la Fracción IV de éste Artículo. Si no excede de dicho monto la parte correspondiente a la pérdida pendiente de disminuir, se restará a la utilidad fiscal proporcional del ejercicio y sobre la diferencia se hará el cálculo de los Pagos Provisionales.

IDEM.

a los establecimientos de los contribuyentes ubicados en el extranjero. Tratándose del ejercicio de liquidación, los Pagos Provisionales se harán conforme a lo dispuesto del Artículo 11 de ésta ley.

Para los efectos de este Artículo, no se considerarán como dividendos o utilidades obtenidos o pagados, los distribuidos en acciones o partes sociales de las sociedades de que se trate o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital de dicha sociedad.

Los dividendos o utilidades distribuidos en acciones de la sociedad de que se trate o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital de dicha sociedad, no deberán incluirse como ingresos o deducciones para los fines de la Fracción I, II y IV de este Artículo.

1985 - 1986

Durante éstos dos años, el tratamiento fiscal para los Pagos Provisionales, fué similar al año de 1984. Es decir, no se manejaron cambios trascendentales en la estructura del Impuesto sobre la Renta, lo anterior nos obliga a omitir el procedimiento del cálculo de los Pagos Provisionales de este impuesto al igual que en año de 1982 .

No obstante, para el período a analizar en el próximo punto a desarrollar, denotaremos las diferencias relevantes que han caracterizado a la ley hasta estos días, comparando 1986 contra 1987 .

Continuando con la práctica de mencionar los aspectos importantes, no debemos olvidar que existieron sucesos que obligaron a mantener la ley sin modificaciones, en virtud de no acrecentar la ya desmoralizada conciencia de la población.

Lo antes expuesto en el primer capítulo, el lector recordará que nuestro país en 1985, sufrió un sismo de graves consecuencias que deterioró nuestra economía y sobre todo resquebrajo todo el sistema de producción. En razón de ésto; fué una acción precavida de las autoridades que dictaminan las leyes en no colocar la imágen del actual sistema de gobierno en problema que pudieran ocasionar daños irreversibles sobre todo que detriera la triste realidad del País.

Por otro lado y específicamente, el año de 1986, consolidó la experiencia vivida por los sismos y preparar al sistema para realizar un repunte, que apalancará la idea de progreso y desarrollo comenzándose una nueva etapa que incluía una expansión planeada en la producción, como efecto inmediato los indicadores económicos localizados en las bolsas de valores del mundo (wall street, Tokio, Londres, etc..) y la nuestra manifestaban con positividad que México podría superar a la crisis. No obstante, a lo anterior en el año de 1986 y corriendo el mes de octubre, se decretó un crack bursatil, por la caída internacional del petróleo, lo que a las expectativas ya mencionadas se les desecho, aunado a lo anterior la inflación estaba tocando límites inimaginalbes que estaban orillando a nuestro País a caer en una hiperinflación galopante.

Al igual que en 1982 con la petrolización, se recicla la acción de no considerar a los ingresos por concepto de exportación de hidrocarburos, preparándose después de dos años de "tranquilidad" fiscal para la adecuación considerada la más importante en la evolución de los Pagos Provisionales.

Con lo antes expuesto, el año de 1986 será analizado en su estructura básica en el punto siguiente, sólo considerándose como parámetro, ya que si somos más críticos, podría decirse que la comparación más acertada sería entre 1987 y 1984.



2.2) **FORMA DE CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES DE 1987 A 1991.**

Fiscalmente hablando, en 1987 fué considerado el año de un " gran Cambio Trascendental ". La ley del impuesto sobre la renta, fué innovado con cambios reglamentarios, que por un lado el Estado había adoptado para proteger a las Finanzas Públicas de un atrazo en lo relativo a sus ingresos.

La inflación, no pudo ser erradicada y en base a ello los objetivos específicos de la Reforma son :

- 1) Romper el círculo vicioso entre inflación y disminución de los ingresos públicos.
- 2) Aumentar la recaudación sin elevar las tasas impositivas en el equivalente a 1.3% del P.I.B.
- 3) Propiciar el crecimiento económico y el cambio estructural alentando la inversión productiva y la capitalización de las empresas.
- 4) Restituir la equidad del sistema tributario nacional.
- 5) Combatir la evasión fiscal.

La política fiscal; para este año es de primordial importancia se fundamenta ahora la política económica y social en la anterior.

La estructura presentada en éste año, como lo mencionamos en su oportunidad modifica una década de manera radical. La razón estaba en " ac

tualizar " valgase la expresión, los ingresos públicos aún no obtenidos.

A la inflación, se le atribuyó principalmente el cambio.

"El impacto negativo sobre los ingresos tributarios, se debe primordialmente, a la erosión de las bases gravables de los impuestos y al tiempo transcurrido entre la causación del gravámen y su entero al Erario Federal.

Esta situación provoca, ante un gasto público determinado, un déficit superior al originalmente previsto y una necesidad de financiamiento con los escasos recursos en la Economía".

Aquí observamos, los siguientes aspectos :

- Erosión de la base gravable por la inflación.
- Déficit entre el gasto y el ingreso.
- Necesidad de financiamiento.
- Menoscabo por el tiempo entre la causación y su obtención.

De lo anterior, el Gobierno instrumentó los siguientes cambios en la estructura de cálculo.:

- Modificar la base gravable de las empresas principalmente de las sociedades mercantiles y la de personas físicas con actividades empresariales.
- Ajustar asimetricamente la base gravable a la inflación. Considerando la "deducción de intereses nacionales".

- Pérdida Cambiaria.
- Amortización de capital.
- Ajustes parciales por inflación a los activos de las em  
presas y algunos renglones de Activo Circulante.
- El ajuste considerado como más importante, fué sobre un  
límite en la deducción de intereses y pérdida cambiaria  
a un componente real.
- La acumulación de interés y ganancia cambiaria sólo su  
realización en su parte real.
- No se acumula no se deduce la pérdida ó utilidad inflacio  
naria derivada de la posición de Activos y Pasivos Finan  
cieros.
- Reconocimiento a la pérdida del valor de Activos y Pasí  
vos no onerosos. (Se utilizaron factores de revaluación.  
Proponiéndose revaluar de la depreciación de los activos  
fijos.
- Las pérdidas de la empresa, también; así como las aporta  
ciones netas de capital de los accionistas.
- Se propone mantener en forma definitiva el sistema de de  
claración de dividendos.
- Se simplifica la estructura del gravámen sustituyendo el  
sistema de costo para la de valuación de los inventarios  
por la deducción de las empresas del ejercicio.

- Se fomentaría la inversión de las empresas.
- Se instaure un periodo de transición, en el cual ahora el contribuyente se ve en la necesidad de hacer un doble cálculo.

Para no afectar la liquidez de las empresas, éste consta de 4 años y se aplicaran en proporciones que van del :

20% ; 80%	1987
40% ; 60%	1988
60% ; 40%	1989*
10% ; 20%	<u>1990</u>

y para 1991, entrará en vigor al 100%, la base nueva.

\* Se hace notar, que para este año el mecanismo de transición fué suprimido, y por ende aplicado anticipadamente al 100% el sistema "nuevo".

1 9 8 7

Durante los meses iniciales de este año; ya se conocían las modificaciones a la ley del Impuesto sobre la Renta, a ello se sumó un gran interés por parte de los contribuyentes por conocer los efectos de tales cambios trascendentales, esto motivó que gran parte de personas involucradas en la interpretación de las normas emitidas y otras tantas que las ejecutan se propusieran entender lo que para éste periodo se dictó.

Comenzando con el análisis respectivo, en el año de 1986, la estructura de la ley del I.S.R. era la siguiente :

1 9 8 6

<i>Titulo I</i>	<i>Disposiciones Generales</i>
<i>Titulo II</i>	<i>Sociedades Mercantiles</i>
<i>Titulo III</i>	<i>Personas Morales con fines no lucrativos.</i>
<i>Titulo IV</i>	<i>Personas Físicas.</i>
<i>Titulo V</i>	<i>Extranjeros.</i>
<i>Titulo VI</i>	<i>Estímulos Fiscales.</i>

La anterior estructura, cambio a la siguiente en 1987 :

1 9 8 7

<i>Titulo I</i>	<i>Disposiciones Generales.</i>
<i>Titulo II</i>	<i>Sociedades Mercantiles.</i>
<i>Titulo III</i>	<i>Personas Morales con fines no lucrativos.</i>

<i>Título IV</i>	<i>Personas Físicas</i>
<i>Título V</i>	<i>Extranjeros.</i>
<i>Título VI</i>	<i>Estímulos Fiscales.</i>
<i>Título VII</i>	<i>Sistema tradicional del impuesto sobre la renta de las actividades empresariales.</i>

Este sistema, es el que se venía aplicando hasta 1986, para determinar el resultado fiscal de las sociedades mercantiles y de las personas físicas con actividades empresariales (con algunas excepciones como deducción de automóviles, deducción de seguro, etc.); el cual señalaba que serían aplicados parcialmente durante la vigencia del régimen de transición que comprendía de 1987 a 1990, en las siguientes proporciones :

1987	80%
1988	60%
1989	40%
1990	20%

*Título VIII* *Del mecanismo de transición del impuesto sobre la renta, a las actividades empresariales.*

De los títulos anteriores, y propio de este periodo, la atención continúa en el Título II sumando el Título VII. Que competen a las Sociedades Mercantiles y su régimen de tributación.

Dentro de la complejidad que se mencionó, los Pagos Provisionales lo manifestaron de la siguiente forma :

- a) Los Pagos Provisionales se revisten con nuevos elementos para su determinación, así como nuevos conceptos y factores de ajuste, intereses y ganancias inflacionaria, reexpresión de resultados y deducción inmediata de inversiones (Artículo 51).

Dentro de los conceptos principales son :

Coeficiente de utilidad del último ejercicio de 12 meses. Este se determinará sumando ó restando a la utilidad ó pérdida fiscal respectivamente de la deducción de dividendos y la deducción inmediata de inversión, ésta última se refiere a la opción para la "base nueva" que se comentará posteriormente con mayor énfasis; los analistas han mencionado que al restarse se puede restar los efectos en forma parcial del ejercicio siguiente, lo que podría haberse compensado con la aplicación de la deducción inmediata en los Pagos Provisionales del ejercicio, en la cual se aprovecha dicha deducción, restando posteriormente los ingresos por dividendos.

Con el resultado anterior, se procede a dividir entre los ingresos del ejercicio menos los ingresos por dividendos de donde se obtiene el factor para los Pagos Provisionales, que habrá de aplicarse a los ingresos del periodo, una vez restados los ingresos por dividendos del mismo periodo y la deducción inmediata de inversiones; la propia mecánica del procedimiento indica que previo a la aplicación del porcentaje de depreciación inmediata de inver

siones, se ajustará el valor del monto original de las mismas, mediante un factor de actualización comprendido entre el mes de adquisición y el mes en que se inicie el uso ó el primer mes del ejercicio siguiente si se optó por efectuar en éste la deducción.

Una vez caontando con la utilidad proporcional del periodo se le sumará ó restará según corresponda la diferencia de dividendos recibidos, menos dividendos pagados, y al resultado la tasa del Artículo 10 (que establece un 35% y por último se procede a acreditar los Pagos Provisionales efectuados con anterioridad para determinar el monto a pagar.

Se remarca que era muy importante destacar que en el periodo de transición la mecánica del acreditamiento de los Pagos Provisionales no podía efectuarse como se había señalado, sino que se restaría al impuesto de terminado el periodo, el impuesto del periodo anterior, esto era indispensable por la palicación del 20%, 40%, 60%, 80%, de la base nueva.

No obstante, a que posteriormente haremos un análisis detallado de lo que expresamos, se deben señalar los siguientes aspectos :

- Que los ingresos por intereses acumulables y ganancias inflacionarias de mes, se determinarán aplicando el factor de ajuste mensual del mes inmediato anterior en lugar del correspondiente al mes, por el que se efectua el cálculo del Pago Provisional; ésto es porque a la fecha en que deba realizarse el cálculo no se habría emitido y publicado el último factor del último mes.



Respecto a los dividendos :

a) Si los ingresos por dividendos del último ejercicio de doce meses igualan o superan a la utilidad fiscal, más dividendos pagados, más deducción inmediata de inversiones o a la pérdida fiscal menos (dividendos pagados más deducción inmediata de inversiones), la utilidad fiscal para Pagos Provisionales será igual a los dividendos recibidos menos dividendos pagados.

b) Cuando se trate del primer ejercicio o en el siguiente, si en el primero fue irregular y en éste se obtuvo pérdida fiscal sin considerar deducción de dividendos y deducción inmediata de inversiones, LOS PAGOS PROVISIONALES, se harán aplicando la tasa del Artículo 10 ( 35% ), sobre los ingresos por dividendos del periodo.

No se harán Pagos Provisionales cuando en el último ejercicio se tenga pérdida fiscal sin considerar deducción por dividendos y deducción inmediata de inversiones o cuando la pérdida por disminuir de ejercicios anteriores excedan a la utilidad fiscal del periodo, si no exceden se pagará el impuesto sobre la diferencia.

Lo anterior, es aplicable para la base nueva, exceptuando la aclaración para acreditamiento de impuesto determinado que se aplica a las dos bases.

Del mecanismo de transición :

Se calcularán los Pagos Provisionales conjuntamente por base " nueva " y base tradicional para lo cual no se podía reducir las cantidades resul

tantes para cada base, con exceso en deducciones de la otra ó con pérdidas pendientes de disminuir que sólo sean aplicables a la base que les corresponda, es decir que se generaron.

Así y por antemano la base nueva establecía que el Pago Provisional del mes de enero de 1987, se haría conjuntamente con el de febrero el día 7 de marzo.

y por la base tradicional el Pago Provisional del mes de enero de 1987, se hará sin aplicar la proporción del 80%, sino al 100%.

Para la determinación de los Pagos Provisionales en base nueva y en 1987, se consideró que mientras no se presentará una declaración que comprendiera meses de '87, se reexpresaría la utilidad fiscal ó en su caso pérdida fiscal del último ejercicio de 12 meses.

Aplicando el Artículo 51 Bis (deducción adicional) como sigue :

Deducción por depreciaciones ajustadas	\$ 100
+ Activos Financieros	<u>2,000</u>
T o t a l	\$ 2,100
- Pasivos Financieros	<u>3,000</u>

El resultado se sumará ó se restará a la utilidad fiscal para determinar el factor, pudiendo ser que las pérdidas se conviertan en utilidades.

\$ 900

Si en el ejercicio anterior de doce meses, se utilizó ó se efectuó la deducción adicional la utilidad ó pérdida se entenderán reexpresadas, en tal supuesto el factor de utilidad en su caso, ó la pérdida fiscal serán aplicables igual para la base nueva que para la tradicional.

Una vez que se presentó la primera declaración que presente meses de 1987, se determinará los factores de ajuste con la utilidad fiscal, ingresos y deducciones sólo de esos meses para el siguiente ejercicio como si se tratase de un ejercicio irregular.

Esto es la introducción al estudio del año más complejo de la evolución de los Pagos Provisionales del impuesto sobre la renta, en el cual detallamos la explicación de éstos conceptos.

CARACTERISTICAS COMPARATIVAS EN AMBAS BASES

BASE NUEVA

BASE TRADICIONAL

INGRESOS :

Interés Reales  
(Acumulables)  
Ganancia Inflacionaria

Interés Nominales  
(Unidad en cambio  
realizada)

DEDUCCIONES :

Interés Reales (deducibles)  
Pérdida Inflacionaria  
Compras  
Depreciación actualizada  
inmediata.  
Tasa ( 35% )

DEDUCCIONES :

Interés Nominales  
Pérdida en cambio  
Costo de Ventas  
Depreciación historia  
Tarifa ( 42% )

ELEMENTOS NUEVOS PARA EL RECONOCIMIENTO (PARCIAL)

INTEGRAL DE LA INFLACION

I. N. P. C.

Reconocimiento parcial  
de la inflación

Factores

Factores (Disposiciones de Vi  
gencia anual)

C Y C (Componente inflacionario  
de Créditos)

Deducción adicional (artículo  
51 Bis)

C Y D (Compensación inflacionaria  
de deudas)

Ajuste al Costo, acciones, te  
renos y construcciones.

- 1.- Para comprender mejor los cambios suscitados en 1987, veamos primeramente los Elementos necesarios para la determinación del Pago Provisional.

1.1 FACTORES DE AJUSTE (Artículo 7 L.I.S.R.)

Para Cálculo ó Modificación en el Valor de Bienes y Valores.

Sirven para hacer la conversión de las cifras históricas a cifras de poder adquisitivo a la fecha en que se trate de reexpresar.

FAM = Factor Ajuste Mensual = A un mes

FAP =  $1 - \frac{\text{I.N.P.C. (Mes de que se trate actualizar)}}{\text{I.N.P.C. (Mes inmediato anterior)}}$

FAP = Factor de ajuste para actualización de un período mayor de un mes.

FAP =  $1 - \frac{\text{I.N.P.C. Mes más reciente}}{\text{I.N.P.C. Mes más antiguo del período}}$

FA = Factor de Actualización.

FA = 
$$\frac{\text{Indice Nacional Precios al Consumidor (I.N.P.C.) del mes más reciente del período}}{\text{I.N.P.C. del mes más antiguo del período}}$$

Nota : El factor debe calcularse hasta cien milésimo, por disposición de la regla 21 de la Resolución Miscelanea de 1987 .

Aplicación :

FAM

- Determinar componente inflacionario de créditos y deudas de Sociedades Mercantiles (Artículo 7 B)

FAP

- Componente inflacionario de créditos y deudas de Personas Físicas (Artículo 134 último párrafo Artículo 810 Fracción III) Pérdidas Fiscales Artículo 55 y 809 Regla General 90 Regreso de capítulos Artículo 811.

FA

- Inversiones en Bienes de Activo Fijo, Gastos y Cargos Diferidos. Artículo 41A y 51A.

- Capital Social (Artículo 120 y 120A)
- Valor de adquisición de bienes de Arrendadoras Financieras (Artículo 30 Fracción II).
- Contrato de Obra Inmueble (Artículo 31)
- Inventario al 31 Diciembre de 1986 .
- Costo de Ventas de Enajenación a Plazo (Artículo 6 Transitorio).

**CONCEPTO DE COMPONENTE INFLACIONARIO**

" Es la parte de la inflación que tienen los Créditos ó Deudas de un Contribuyente ".

**CIC** = Componentes Inflacionarios de Créditos

y

Artículo 78 Frac. III

**CID** = Componente Inflacionario de Deudas

**Cálculo :**

**FAM** x Suma del Saldo Promedio Mensual de Créditos ó Deudas contratados con el Sistema Financiero ó colocador con su intermediación y el saldo promedio mensual de los demás créditos ó deudas.

<b>CIC = FAM X</b>	Saldo Promedio Mensual de las ctas. con el Sistema Financiero Nacional y Extranjeros	+	Saldo Promedio c/demás Activos que se conside- ran créditos	+	Int. Devengados No Percibidos
	(I) y (II)		(III)		(IV)

(I) y (II) = Suma saldos diarios del mes, dividida + el número de días que comprenda dicho mes.

Se entenderá que el Sistema Financiero, se compone de los bancos, aseguradoras, organizaciones auxiliares de crédito y las Casas de Bolsa, sean residente en México ó en el Extranjero.

(III) = Se consideran Créditos, los siguientes :

Fracción IV Artículo 7B

a) Las inversiones en título de crédito, distintas de las acciones, de los certificados de participación no Amortizables, de los certificados de depósito de Bienes; y en general de Títulos de Crédito, que representen la propiedad de Bienes.

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

1) Los que sean a cargo de Personas Físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes ó a plazo mayor, si se cobra antes del mes.

Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquel en que se concertó el crédito.



- 2) A cargo de socios ó accionistas que sean Personas Físicas ó Sociedades residentes en el extranjero, salvo que en és te último caso estén denominadas en Monedas Extranjeras y provengan de la exportación de bienes ó servicios.
- 3) A cargo de funcionarios y empleados, así como de los préstamos efectuados a terceros a que se refiere la Fracción VIII del Artículo 24 de ésta ley.
- 4) Pagos Provisionales de impuestos y saldos a favor por contribuciones, así como estímulos fiscales.
- 5) Enajenaciones ó plazo por las que se ejerza la opción de acumular como ingreso el exigible en el ejercicio prevista en el Artículo 16 de ésta ley, a excepción de las derivadas de los contratos de arrendamiento financiero y cuando habiéndose acumulado el ingreso no se hubiere cobrado.
- 6) Cualquier cuenta ó documento cuya acumulación esté condicionada a la percepción efectiva del ingreso.

No se incluirá como crédito el efectivo en caja, las cuentas y documentos por cobrar que deriven de ingresos acumulables disminuido por el importe de documentos y bonificaciones sobre los mismos, se considerarán como créditos para efectos de este artículo a partir de la fecha en que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en que se cobren en efectivo; en bienes en servicios ó hasta la fecha de su cancelación por incobrables.

En el caso de cancelación de la operación que dió lugar al crédito, también se cancelará la pérdida inflacionaria relacionada con el mismo.

{ IV } = Intereses devengados no percibidos, se calculo multiplicando el interés devengado diario, por el número de días del mes de calendario que posea el crédito ó la deuda.  
(Regla 25 de la Resolución Miscelanea de 1987).

CID = Componente Inflacionario de Deudas.

CID = FAM x	Saldo Promedio de deudas c/el sistema financiero mexicano	+	Saldo Promedio de más pasivos que se consideran deudas	+	Intereses devengados no pagados
	(I) (II)		(III)		(IV)

Artículo 78 Fracción V :

Deudas :

- a) Anticipos de clientes.
- b) Derivados de contratos de arrendamiento financiero.
- c) Aportaciones para futuros aumentos de capital.
- d) Se considerará deuda la adquisición de bienes y servicios.
- e) El uso ó goce temporal de bienes por capitales tomados en préstamo cuando
  - c.1) Los previstos en el Artículo 16 del I.S.R. se expida el comprobante que ampare el precio ó la contraprestación,

se pague con posterioridad a la fecha en que ocurra el supuesto de que se trate. (Enajenaciones a plazo ó arrendamiento financiero).

c.2) Tratándose de capitales tomados con préstamo, y cuando se reciba parcial ó totalmente el capital.

En el caso de cancelación de una operación, de la cual deriva más de una deuda, también se cancelará la ganancia inflacionaria relacionada con la misma.

Tratándose de las inversiones en títulos de crédito, la parte de los intereses que se conozcan hasta que se enajenen.

(V) = El interés devengado no pagado, se calcula multiplicando el interés devengado diario, por el número de días de calendario que se posea la deuda.

[Regla 25 de la Resolución Miscelanea].

### INTERESES (GANANCIA O PERDIDA INFLACIONARIA)

*Concepto : Los intereses son rendimientos de créditos de cualquier clase, independientemente del nombre con el que se le designe.*

*A favor : Cuando provienen de créditos*

#### INTERESES :

*A cargo : Cuando provienen de deudas.*

*Adicionalmente se consideran intereses, los rendimientos de bonos, y premios de reporto :*

*A la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión en los contratos de arrendamiento financieros.*

*Al ajuste obtenido mediante índices o factores aplicadas a los créditos deudas, operaciones o al importe de los pagos en los contratos de arrendamiento financiero.*

*También, se le dá el tratamiento de intereses a las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda, tanto del principal, como del interés mismo.*

#### *Determinación :*

*En los intereses a favor, se considerarán los devengados mensualmente, en la base Nueva, se le restará el componente inflacionario de la total.*

dad de los créditos, incluso de aquéllos que no generen intereses, en la base tradicional se acumula el 100% de los intereses devengados a favor en el mes de que se trate.

B A S E N U E V A

Interés del Mes	Componente Inflacionario (CI)	D i f e r e n c i a	
		+	-
A favor	CI	-	Interés Acumulable
A favor	CI	-	Pérdida Inflacionaria Deducible

B A S E T R A D I C I O N A L

Interés del mes	Resultado
A favor	- 100% Interés Acumulable

En los intereses a cargo, se considerarán los devengados en cada uno de los meses del ejercicio; en la Base Nueva, se le restará el componente inflacionario de la totalidad de las deudas.

incluso, los que no generan intereses.

En la base tradicional, se deduce mensualmente el 100% de los intereses devengados a cargo.

**B A S E N U E V A**

Interés del mes	Componente Inflacionario	D i f e r e n c i a	
		+	-
A cargo	CI	Interés Deducible	
A cargo	CI		Ganancia Inflacionaria Acumulable

*Nota : La ganancia inflacionaria participa en los Pagos Provisionales y la Pérdida Inflacionaria, sólo en el resultado anual.*

INTRODUCCION

BASE NUEVA

- Dedución de Compras

DEDUCCIONES

BASE TRADICIONAL

- Costo de Ventas

DEDUCCION DE INVERSIONES.

Elementos de la	a) Monto original de la inversión
Deducción de Inversiones	MOI (Artículo 42 I Párrafo L.I.S.R.)
	b) Porcentajes autorizados por la ley para deducciones Artículo 43 al 45 L.I.S.R.

DEDUCCION DE INVERSIONES

BASE NUEVA

- a) Amortización actualizada
- b) Depreciación
- c) Deducción a Valor presente, inmediata o anticipada

BASE TRADICIONAL

- a) Amortización y depreciación Valor Histórico.

Fracción 41A

Fracción I.- En el ejercicio en el que se inicie su deducción.

Si la inversión se efectúa :

- a) En un ejercicio anterior o antes del sexto mes del propio ejercicio.

MOIA = Monto Original de la Inversión Actualizada.

MOIA = MOI x

I.N.P.C. 6to. mes

---

I.N.P.C. del mes de adquisición.

b) Después del sexto mes del ejercicio.

MOID = Monto Original de la Inversión Deflacionada.

$$\text{MOID} = \frac{\text{MOI}}{\frac{\text{I.N.P.C. del mes de Adquisición}}{\text{I.N.P.C. del sexto mes.}}}$$

c) En el sexto mes no hay actualización.

Una vez determinado el MOIA y el MOID, se multiplica por los porcentajes máximos autorizados en los artículos 43 a 45 de la ley de I.S.R., para determinar la deducción correspondiente en la proporción que para cada caso se requiera.

**Fración II :** En los ejercicios siguientes a aquel en que se inició la deducción.

$$\text{MOIA} = \text{MOI} \times \frac{\text{I.N.P.C. sexto mes}}{\text{I.N.P.C. del mes de Adquisición.}}$$

**Fración III :** En el ejercicio en que se agota la deducción del bien, se enajene o deje de ser útil por caso fortuito o causa mayor.

$$\text{a) Después del sexto mes : } \text{MOI} \times \frac{\text{I.N.P.C. sexto mes}}{\text{I.N.P.C. mes adquisición.}} = \text{MOIA}$$



b) Antes del sexto mes = MOI x I.N.P.C. del mes en que se enajene se pierda ó deje de ser útil. = MOIA  
I.N.P.C. del mes de adquisición.

*Nota :* El monto deducible se determina de acuerdo con el Artículo 41 último párrafo.

*Artículo 41 :* "...Cuando el Contribuyente enajene los bienes, ó cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá en el ejercicio en que este ocurra, la parte aún no deducida..."

*Deducción a valor presente, inmediata ó anticipada de inversiones Artículo 51 Ley I.S.R.*

*Artículo 51 :* "...Los Contribuyentes de este Título, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, deduciendo en el ejercicio en que se inicie la utilización de los mismos ó en el ejercicio siguiente, la cantidad que resulte de aplicar únicamente los porcentajes que se establecen en este artículo. al monto original de la inversión.

La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el porcentaje que se autoriza en ese Artículo, no será deducible en ningún caso.

Párrafo último : "... Para los efectos de éste Artículo, se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México.

- Los bienes que se enajenen o pierdan por caso fortuito o fuerza mayor antes de que transcurra su periodo de vida útil, la ley permite una deducción más mediante la tabla establecida en el Artículo 51A de la ley I.S.R.

#### PROCEDIMIENTO

Reglas para la deducción anticipada de las inversiones :

Artículo 51-A.

Fracción I : Cuando el bien se utilice en un mes posterior al de su adquisición.

MOI x  $\frac{\text{I.N.P.C. del mes en que se comience a utilizar}}{\text{ó primer mes del ejercicio siguiente.}} = \text{M.O.I.A.}^{**}$   
I.N.P.C. del mes de adquisición.

Fracción II : Cuando el bien se enajene, se pierda o deje de ser útil.

a) Después del sexto mes.

MOI x  $\frac{\text{I.N.P.C. sexto mes}}{\text{I.N.P.C. mes adquisición}} = \text{M.O.I.A.}^{**}$

b) Antes del sexto mes.

$$\text{M.O.I.} \times \frac{\text{I.N.P.C. del mes en que se enajene} \\ \text{se pierda ó deje de ser útil}}{\text{I.N.P.C. del mes de adquisición.}} = \text{M.O.I.A.}$$

(1) Dedución del M.O.I.A. x § Artículo 51

(2) \* Dedución del M.O.I.A. x § Artículo 51A

Depreciación Antigua ( Base Tradicional )

a) Depreciación es proporcional al número de meses completos de uso del bien en el ejercicio.

b) Las inversiones en automóviles y motocicletas, hechas con anterioridad al 1º. de enero de 1987, continuarán deduciéndose en los términos de la ley de I.S.R. sobre el monto original de la inversión deducible en los términos de dicha ley vigente al 31 de diciembre de 1986 .  
(Artículo 7º. Transitorio).

c) Monto original de la inversión deducible en automóviles. Se autoriza 10 veces el salario mínimo general del Distrito Federal a la fecha de adquisición del bien, multiplicado por 365 días del año.

d) Monto original de la inversión deducible en motocicletas. El autorizado es cinco veces el salario mínimo general del Distrito Federal a la fecha de adquisición del bien, multiplicado por 365 días del año.

**DEDUCCIÓN ADICIONAL (BASE TRADICIONAL 1987)**

La ley del I.S.R. en su Artículo 51 Bis, establece la opción a los Contribuyentes Sociedades Mercantiles, para aplicar en sus estados financieros la deducción adicional a que se refiere dicho precepto, lo cual en términos financieros es entre otros, el reconocimiento de la ley, por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda nacional ante situaciones inflacionarias, también es una reserva adicional para la recuperación gradual del valor de la inversión, cuando éste se enajene, se deprecie totalmente ó pierda su vida útil, dicho reconocimiento se concede a contribuyentes que tengan ó no una sana situación financiera, es decir, si para una sociedad mercantil la suma de sus pasivos financieros es mayor que la de sus activos, la diferencia que exceda disminuye la deducción adicional en el caso de que la empresa se encuentre sumamente apasivada.

Fracción II	Fracción III = Pérdida Monetaria
Fracción III	Fracción II = Ganancia Monetaria
Fracción I	= Depreciación Ajustada
Fracción II	= Activos Financieros Ajustados
Fracción III	= Pasivos Financieros Ajustados

Artículo 51 Bis Fracción I: La deducción en el ejercicio correspondiente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1972, deberán multiplicarse por el factor que resulte conforme al III párrafo de esta fracción, la deducción en el ejercicio correspondiente a inversiones en

bienes adquiridos en los años subsecuentes, se multiplicará por el factor que corresponda de acuerdo con el último párrafo de esta fracción. Para los efectos de esta fracción, se considerará las deducciones que corresponden en los términos de ley, siempre que del bien de que se trate continúe dentro del activo fijo de la sociedad y siga utilizándose para el propósito para el cual se adquirió.

**Párrafo III :** "El factor correspondiente a inversiones en bienes adquiridos al 31 de diciembre de 1972, se calculará restando la unidad 1 del producto que resulte de multiplicar entre sí, los factores que determinen actualmente el Congreso de la Unión correspondiente a los años de Calendario trascendentes desde 1972 adicionando cada factor con la unidad.

Si el bien se adquirió después de 1972, sólo se considerará los factores correspondientes a los años de Calendario Transferidos a partir del año de adquisición y el 31 de diciembre del año anterior a aquel en que se presenta la declaración. Los factores que correspondan conforme a lo dispuesto por este párrafo y el que antecede se publicarán por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

**Fracción II :** El promedio de los activos financieros en moneda nacional correspondiente a los doce meses anteriores al día en que haya cerrado su ejercicio se multiplicará por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión. Para los efectos de éste promedio, se considerarán los existen

tes al último día de cada mes, con la excepción de los depósitos bancarios en los que se considerará el promedio del mes.

**Activos Financieros :**

- a) Inversiones en títulos de crédito, distintos de las acciones, de los certificados de participación no amortizables, de los certificados de depósitos de bienes, de los certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito, y en general de títulos que impliquen la enajenación de bienes.
- b) Las cuentas y documentos por cobrar, excepto los provenientes de socios o accionistas, de funcionarios y empleados, de anticipos a proveedores, así como de pagos provisionales de impuestos.
- c) Los depósitos en instituciones de crédito.

Las partes sociales no se incluirán dentro de los activos financieros;

III El pasivo promedio de los doce meses anteriores al día que haya cerrado su ejercicio, se multiplicará por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión. Este promedio se determinará tomando en cuenta el pasivo al día último de cada mes.

Quedan excluidos del pasivo : Artículo 25 Fracción I, III, IX y X.

- Los pagos por impuesto sobre la renta.
- Participación de utilidades.
- Creación ó incremento de reservas de pasivo.
- Reservas para indemnización al personal.

No se considerarán como Pasivos, los créditos fiscales.

**Pasivos Financieros :**

- Anticipos de clientes.
- Contratos de arrendamiento financiero (sin incluir los interéses no devengados).
- Importe de su capital social, que no esté representado por acciones nominativas propiedad de Personas Físicas, por la Federación, Estados, Municipios, Organismos Descentralizados y de acciones de misiones que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público considere que son de las que se colocan entre el gran público inversionista; así como de las instituciones de crédito, de seguros, las organizaciones auxiliares de crédito, las sociedades de inversión y las casas de bolsa.

Nota : Factor = 0.90 Artículo 5to. Fracción X de Disposiciones de vigencia para 1987 de la Ley Miscelanea y por el punto 54 de la resolución citada.

Situación Sana	Fracción II	Fracción III
(Exceso de Pasivos)	Fracción III	Fracción II

Ejemplo :

Fracción III	Fracción II	= (Exceso de Pasivos)
\$ 78'300,000.00	\$ 71'100,000.00	= \$ 7'200,000.00

Fracción IV

Deducción Adicional =

Fracción I	Diferencia Fracción III - II	
\$ 68'767.261.00	- \$ 7'200,000.00	= \$ 61'567,261.00

Artículo 51 Bis, lazo de unión entre ambos sistemas.

(Recalculo de la deducción adicional).

El Artículo 51 Bis de la ley de T.S.R. se le llama lazo de unión en tre la base nueva y base tradicional, en virtud a que se toman datos de ésta última para calcular procedimientos en la base nueva, es decir está relaciona do en forma directa en el cálculo de la deducción adicional para la determina ción de los Pagos Provisionales en el mecanismo de transición a que se refiere el Artículo 806 de la Ley, así como en la reexpresión de pérdidas fiscales ajustadas incurridas en ejercicios terminados antes del 1°. de enero de 1987, Artículo 809.



Artículo 806. Para calcular los Pagos Provisionales en los términos del Artículo 12, durante el período que transcurre entre el 1º. de enero de 1987 y el mes en que se presente la primera declaración, de un ejercicio en que el resultado fiscal se determine aplicando las disposiciones del Título II, se calculará el coeficiente de utilidad del último ejercicio que doce meses conforme a lo siguiente :

1.- Se procederá a calcular la deducción adicional del Artículo 51 Bis y cuando el producto de la Fracción III será superior a la suma de los productos de las fracciones I y II, la diferencia se sumará a la utilidad fiscal ó le disminuirá de la pérdida fiscal pudiendo esta última, incluso, convertirse en utilidad fiscal.

III Los contribuyentes que hayan efectuado la deducción adicional que establece el Artículo 51 vigente hasta el 31 de Diciembre de 1986, utilizarán el mismo coeficiente de utilidad para determinar los Pagos Provisionales en los Títulos II y VII.

Cabe señalar, que los citados Artículo 806 y 809 vigentes a partir del año de 1987, establecen como obligación a los contribuyentes el recálculo de la deducción adicional, tanto para la determinación de los Pagos Provisionales, como para la reexpresión de Pérdidas Fiscales ajustadas.

**Recálculo  
Deducción Adicional**

**Base  
Nueva**

**Base  
Tradicional**

**Pagos Provisionales  
Pérdidas de Operación**

**Pérdida del Derecho de Amortización.**- En caso de no amortizarse las pérdidas en los años en que se pudo haber hecho, se pierde el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que se pudo haber efectuado. (Artículo 51 Párrafo 2°).

**Tratamiento a partir de 1991.**- Las pérdidas fiscales generadas de 1991 en adelante, podrán amortizarse contra la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior y contra la utilidad fiscal de los cuatro ejercicios si guientes.

**Actualización de Pérdidas.**- La pérdida fiscal se podrá actualizar de la siguiente manera :

**Pérdida Fiscal Actualizada = Pérdida pendiente de amortizar por factor de Actualización.**

**P.F.A. = P.F.P.A. x**  $\frac{\text{I.N.P.C. Ultimo mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se disminuirá la pérdida}}{\text{I.N.P.C. Ultimo mes del ejercicio en que ocurrió dicha pérdida.}}$

**Tratamiento de pérdidas de operación en Base Tradicional.**

**Amortización de Pérdidas 1987 - 1990.**- Se limita la posibilidad de disminuir la pérdida al fijar como tope el año de 1990. Para las pérdidas originadas desde 1987 .

**PERDIDAS DE OPERACION (BASE NUEVA)  
(FISCALES)**

**Concepto :**

Es la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley, cuando el monto de las deducciones es mayor a los ingresos. (Artículo 55 Párrafo 1°. L.I.S.R.).

**Base Nueva :**

Ingresos acumulables (Base Nueva).- Son la totalidad de los ingresos en efectivo, bienes, servicios, créditos o de cualquier otro tipo que obtengan las Sociedades Mercantiles en el ejercicio fiscal, se incluyen también los provenientes por mejoras en inmuebles, créditos incobrables recuperados, seguros, fianzas, intereses reales, ganancia inflacionaria. (Artículo 15 al 21 L.I.S.R.).

Deducciones Autorizadas.- Devoluciones, descuentos, compra de mercancías, gastos, deducción de inversiones o pérdida por caso fortuito, créditos incobrables, reservas para fondos de pensiones o jubilaciones, deducción de dividendos distribuidos en efectivo. Artículo 22 y 51.

Amortización de Pérdidas Generadas de 1987 a 1990.- Estas pérdidas fiscales, son amortizables contra las utilidades fiscales que se obtengan en los cinco ejercicios siguientes. (Artículo 51 Párrafo 2°.), del I.S.R.

*Eliminación del "Carrie Back".- Se elimina el sistema, que consiste en no permitir la amortización de la pérdida contra las utilidades del ejercicio inmediato anterior.*

*En pérdidas originadas antes de 1987 podían amortizarse contra las utilidades obtenidas un ejercicio anterior y cuatro años posteriores al ejercicio donde se originó, exceptuando los ejercicios de 1982 a 1983, donde se conceden dos años extraordinarios.*

*En los años de 1982 y 1983, por haber sido difíciles para las empresas se concedieron 2 años más del período normal de amortización, ésta disposición se encuentra en el Artículo 27 transitorio de la ley Miscelanea publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1983 .*

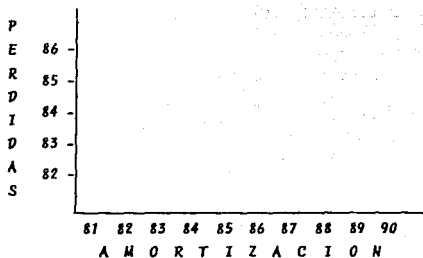
*Reexpresión de Pérdidas de Operación .- (Artículo 809 Transitorio)*

- a) Si en el ejercicio en que ocurrió la pérdida hubo deducción adicional positiva, la pérdida de la Base Tradicional se considerará automáticamente reexpresada, y en este caso se rá la misma a amortizar en la Base Nueva.*
- b) Si no hubo deducción adicional en el ejercicio en que ocurrió la pérdida, el efecto negativo (exceso de pasivos sobre activos) se restará a la pérdida de la Base Tradicional y el resultado será la pérdida reexpresada a amortizar contra la Base Nueva.*

- c) Para determinar el efecto negativo, el Artículo 809 de la Ley, establece el recálculo de la deducción adicional del Artículo 51 Bis.

Pasivos Financieros		500,000.00
Menos :		
Suma de deducción de inversiones	200,000.00	
Ajustada (Fracción I) más		
Activos Financieros ajusta		
dos (Fracción II)	100,000.00	(300,000.00)
	<hr/>	<hr/>
Exceso de Pasivos		200,000.00
Pérdida Fiscal Ajustada	800,000.00	
Exceso de Pasivos	(200,000.00)	
	<hr/>	
Pérdida Fiscal Reexpresada	600,000.00	
	<hr/> <hr/>	

Reexpresión de Pérdidas. Las generadas hasta el 31 de diciembre de 1986, se amortizarán contra la Base Nueva.



*Ejercicio Fiscal en que ocurrió la pérdida*  
*Años en que se reexpresará la pérdida*  
*Periodo normal de amortización.*

La reexpresión de las Pérdidas Generadas en los años de 1982 y 1983, tienen 7 años para amortizar su pérdida por prerrogativa de los dos años extraordinarios del Artículo 27 transitorio del 30 de diciembre de 1983 .

*Tratamiento de las pérdidas de operación en el periodo de transición.*

Durante el periodo de transición (1987-1990) no se permite amortizar las pérdidas generadas en la base nueva contra la base tradicional ó viceversa, salvo las generadas hasta el 31 de diciembre de 1986, cuando sean reexpresadas podrán amortizarse en base nueva.

### RESULTADOS FISCALES

Resultado Fiscal en Base Nueva.- El Artículo 10 de la L.I.S.R., establece que las sociedades mercantiles deberán calcular el impuesto, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la tasa del 35%, este resultado fiscal se determinará conforme al siguiente procedimiento : (Artículo 10 L.I.S.R.).

- La utilidad ó pérdida fiscal se obtiene disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, de acuerdo a la siguiente fórmula :

Ingresos Acumulables - Deducciones Autorizadas = Utilidad ó Pérdida Fiscal

Una vez obtenida la utilidad ó pérdida fiscal, a ésta se le deberá disminuir el monto de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores :

Utilidad ó Pérdida Fiscal - Pérdida Fiscal pendiente de autorizar de ejercicios anteriores = Resultado Fiscal

Ingresos Acumulables y Deducciones Autorizadas más relevantes.

Ingresos Acumulables. Se consideran entre otros los obtenidos en : (Artículos 15 al 21 L.I.S.R.)

- Efectivo
- Bienes
- Servicios
- Créditos
- De cualquier otro tipo.

Se incluyen entre otros, los provenientes por :

- Mejoras en inmuebles
- Créditos incobrables
- Seguros y fianzas e indemnizaciones
- Intereses reales
- Ganancia inflacionaria
- etc.

Deducciones autorizadas. Se consideran entre otras, las siguientes:  
Artículo 22 y 51 L.I.S.R.

- Devoluciones
- Descuentos
- Gastos
- Pérdidas por caso fortuito ó fuerza mayor
- Compra de mercancías
- Inversiones por deducción inmediata ó por depreciación ac  
tualizada
- Pérdida inflacionaria
- Interés deducible



Resultado Fiscal en Base Tradicional .- Los contribuyentes calcularán el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la tasa del 42%, dicho resultado fiscal se determinará conforme al siguiente procedimiento : Artículo 10 y 13 Bis de la L.I.S.R.

Ingresos Acumulables - Dedicaciones Autorizadas = Utilidad ó Pérdida Fiscal

De la utilidad ó pérdida fiscal se restan los siguientes rubros : Ingresos por dividendos cobrados en acciones (Artículo 10 Bis), dividendos pagados en efectivo (Artículo 22 Bis Fracción IX), y la deducción adicional (Artículo 51 Bis).

Utilidad ó	. Dividendos cobrados en acciones	Utilidad ó Pérdida Fiscal
Pérdida Fiscal	. Dividendos pagados en efectivo	Ajustada
	. Dedución adicional	

De la utilidad ó pérdida fiscal ajustada, se disminuyen las pérdidas fiscales ajustadas pendientes de amortizar de anteriores ejercicios :

Utilidad ó	Pérdidas Fiscales ajustadas	Resultado Fiscal
Pérdida fiscal	pendientes de amortizar de	=
ajustada	ejercicios anteriores.	cal

Principales ingresos acumulables y deducciones autorizadas :

Ingresos Acumulables, se consideran entre otros los obtenidos (Artículo 15 Bis).

Igual a :

Resultado Fiscal

Igual a :

Resultado Fiscal

- Pago del Impuesto Anual

. Base Nueva

Resultado Fiscal	x	Tasa del Impuesto ( 35% )	=	Impuesto Anual	x	Proporción aplicable en 1987 (20%)	=	Impuesto Anual a Pagar
------------------	---	---------------------------	---	----------------	---	------------------------------------	---	------------------------

. Base Tradicional

Resultado Fiscal	x	Tasa del Impuesto ( 42% )	=	Impuesto Anual	x	Proporción aplicable en 1987 (80%)	=	Impuesto Anual a Pagar
------------------	---	---------------------------	---	----------------	---	------------------------------------	---	------------------------

---

Impuesto a Enterar

- Determinación del Impuesto Anual de un ejercicio montado (12) meses.

Resultado Fiscal	x	Tasa	=	Impuesto Anual	+ 12 (meses)	=	Impuesto Mensual
Impuesto Mensual	x	No. de Meses	x	% del año correspondiente	=	Impuesto anual a pagar	

Ejemplo :

- Ejercicio Fiscal Julio '86 - Junio '87
- Resultado Fiscal Base Nueva 2,350.00
- Resultado Fiscal Base Tradicional 1,800.00 .

BASE NUEVA

$$2,350 \times 35\% = 822.5 + 12 = 68.54$$

$$68.54 \times 6 = 411.24 \times 20\% = \underline{\underline{82.24}}$$

BASE TRADICIONAL ( 1986 )

$$1,800 \times 42\% = 756 + 12 = 63$$

$$63 \times 6 = 378 \times 100\% = \underline{\underline{378}}$$

( 1987 )

$$1,800 \times 42\% = 756 + 12 = 63$$

$$63 \times 6 = 378 \times 80\% = \underline{\underline{302.4}}$$

*Pago Total del Impuesto en Declaración*

Impuesto a Pagar en Base Nueva 1987 82.24

Impuesto a Pagar en Base Tradicional 1986 378.

Impuesto a Pagar en Base Tradicional 1987 302.40

762.64

*Nota : Las Sociedades Mercantiles cuyo ejercicio no coincida con el año de calendario (ejercicio montado), pudieron anticipar al 31 de diciembre de 1986, la fecha de terminación de su ejercicio mediante la entrega de los siguientes requisitos; Avi*

so a la Oficina Federal de Hacienda correspondiente, Declaración Anual del Ejercicio irregular y Acta de Asamblea de accionistas, en donde se aprobó el cambio de ejercicio. Estos documentos debieron haberse presentado a más tardar el 31 de marzo de 1987.

Ahora bien, las Sociedades Mercantiles que no optaron por regularizar su ejercicio, continuarán con sus ejercicios montados, realizado el procedimiento antes mencionado.

#### PAGOS PROVISIONALES

. Concepto .- Son los anticipos mensuales que llevan a cabo las Sociedades Mercantiles, a cuenta del Impuesto sobre la Renta.

#### . Características Generales :

- Se formulan y presentan aún cuando no haya impuesto a enterar.
- Se presentan a más tardar el día 7 del mes siguiente.
- Son acumulables, en virtud de que se considera la totalidad de los ingresos. Dejar el primer día del ejercicio hasta el día último del mes por el que se está prestando el Pago Provisional.

*. Mecánica para su determinación .-* Para su determinación, existen tres fundamentales, en cada uno de ellos se tiene que efectuar una serie de operaciones como se verá más adelante :

- 1°. Determinar el coeficiente de utilidad.
- 2°. Calcular la utilidad fiscal para el Pago Provisional.
- 3°. Obtener su importe.

1°. Para determinar el coeficiente de utilidad, existen dos procedimientos :

El primer procedimiento se aplicó a partir del 1°. de Enero de 1987, en tanto el contribuyente no haya presentado una declaración anual con elementos de la base nueva. Esto se lleva a cabo, porque no existe un ejercicio inmediato anterior realizado con las nuevas reformas y por lo tanto, no es posible determinar el coeficiente de utilidad para la base nueva.

El segundo procedimiento, se aplica a partir del mes en que se haya presentado la primera declaración del ejercicio que comprenda meses de 1987, esto es, incluya elementos de la base nueva.

No se calcula coeficiente de utilidad :

- Cuando se trata del ejercicio de iniciación de operaciones.
- En el ejercicio siguiente al de iniciación de operaciones, cuando este último fué irregular y se obtuvo pérdida fiscal sin considerar las deducciones por dividendos pagados y del valor presente de la deducción de inversiones.

Es conveniente recapitular como se determina la deducción adicional del Artículo 51 Bis, puesto que es diferente al recálculo que se estipula en el Artículo 806 para la determinación del coeficiente de utilidad en Base Nueva.

Determinación Adicional (Artículo 51 Bis)

- Si la Fracción III Fracción II = A una diferencia que se restará a la Fracción I, el resultado será la Deducción Adicional.

- Si la Fracción II Fracción III la Deducción Adicional: es el resultado de la Fracción I.

Recálculo de la Deducción Adicional del Artículo 51 Bis Conforme al Artículo 806.

Fracción III Fracción I + Fracción II

Como se puede observar, se recalcula la Deducción Adicional determinando el exceso de la Fracción III (pasivos) con respecto a la suma de la Fracción I (depreciación) y II (activos) y se suma a la utilidad ó se le resta a la pérdida fiscal, siguiendo el producto como elemento para determinar el coeficiente de utilidad en base nueva.

Si hubo Deducción Adicional de acuerdo al Artículo 51 Bis, el coeficiente de utilidad es igual en las dos bases.

*Si hubo Dedución Adicional*

<i>Coefficiente</i>		<i>Base Nueva</i>
<i>de</i>	<i>=</i>	<i>y</i>
<i>Utilidad</i>		<i>Tradicional</i>

*Si no hubo Dedución Adicional conforme al Artículo 51 Bis se tiene que determinar un coeficiente de utilidad para la base tradicional y otro para la base nueva.*

*Si no hubo Dedución Adicional calcular :*

<i>Coefficiente de Utilidad</i>	<i>Base Tradicional</i>
<i>Coefficiente de Utilidad</i>	<i>Base Nueva</i>

PAGOS PROVISIONALES SOCIEDADES MERCANTILES

BASE TRADICIONAL

*Artículo 12 Bis.*

III. En el ejercicio de iniciación de operaciones, excepto en los supuestos a que se refieren los Artículos 8°. 9°. y 161 de ésta ley, y en el ejercicio inmediato siguiente al de iniciación de operaciones, cuando este último sea irregular y se hubiere obtenido pérdida fiscal ajustada, los Pagos Provisionales serán el 42% de los ingresos por dividendos que se obtengan durante el período al cual corresponda el Pago Provisional.

BASE NUEVA

*Artículo 12*

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



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

Para los efectos del párrafo anterior se considerará como importe de la deducción del Artículo 51 de esta Ley, la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje que corresponda en los términos de dicho Artículo al monto original de la inversión multiplicado por el factor de actualización correspondien

te al período comprendido entre el mes en que se adquirió el bien y el mes en que se comience a utilizar el bien de que se trate ó al primer mes del ejercicio siguiente cuando se opte por efectuar la deducción en dicho ejercicio.

Al resultado obtenido conforme al párrafo primero de esta fracción se le sumará ó restará, según sea el caso, la diferencia que se obtenga de restar a los ingresos por dividendos obtenidos entre la fecha del inicio del ejercicio y el último día del mes al que corresponda el pago, los dividendos ó utilidades que hubiera pagado en el mismo período, salvo los conceptos comprendidos en las fracciones IV, V, VI y VII del Artículo 120 de esta ley.

Cuando los ingresos por dividendos ó utilidades percibidos du

rante el último ejercicio de doce meses sean iguales ó mayores que la utilidad fiscal adicionada ó la pérdida fiscal disminuída, con el importe de las deducciones señaladas en el primer párrafo de la fracción anterior se determinará la utilidad fiscal para el pago provisional en los términos del párrafo anterior.

Para los efectos de lo dispuesto en esta fracción se considerarán como intereses acumulables y ganancia inflacionaria del mes, en los términos del Artículo 7º.-B de esta Ley, los que resulten de aplicar el factor de ajuste mensual del mes inmediato anterior en lugar del factor correspondiente al del mes por el que se efectúe el pago provisional.

III. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de

aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta ley sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

En el ejercicio de iniciación de operaciones, excepto en los supuestos a que se refieren los Artículos 8º., 9º. y 161 de esta Ley, y en el caso del ejercicio inmediato siguiente al de iniciación de operaciones, cuando éste último sea irregular y se hubiera obtenido pérdida fiscal, sin considerar las deducciones de los Artículos 22 fracción IX y 51 de la misma Ley, los pagos provisionales serán la cantidad que resulten de aplicar la tasa establecida en el Artículo 10 de esta Ley sobre los ingresos

por dividendos ó utilidades percibidos en el periodo al cual corresponda el pago provisional de que se trate.

Artículo 12-A

- I. Cuando en el ejercicio inmediato anterior se hubiera obtenido pérdida fiscal, sin considerar las deducciones a que se refieren los Artículos 22 Ración IX y 51 de esta Ley correspondientes al mismo ejercicio.
  
- II. Cuando la pérdida fiscal pendiente de disminuir de ejercicios anteriores, exceda a la utilidad fiscal sobre la cual se debe calcular el pago provisional. En el mes en que la utilidad fiscal exceda a la pérdida fiscal señalada, se calculará el pago provisional del mes aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de ésta Ley a la parte de la utilidad

fiscal del periodo, que exceda a dicha pérdida fiscal.

### COMENTARIO

En este tema el que consideramos reviste la mayor complejidad por lo que se refiere a la aplicación de la "base nueva", ya que en el cálculo de pagos provisionales se entra de lleno a la mecánica de los conceptos nuevos como factores de ajuste, intereses y ganancia inflacionaria, reexpresión de resultados y deducción inmediata de inversiones (Artículo 51).

Para la explicación de este tema nos resulta indispensable más que en otros, apoyarnos en los ejemplos de aplicación práctica; sin embargo los conceptos principales a comentar son :

Coefficiente de utilidad del último ejercicio de 12 meses. Se de terminará sumando ó restando a la utilidad ó pérdida fiscal respectivamente la deducción de dividendos y la deducción inmediata de inversión, esta última se refiere a la opción para la "base nueva" que se comenta en el tema inver siones, y que creemos al restarse se puede perder parcialmente su efecto en pagos provisionales del ejercicio siguiente, lo cual se puede ver compensa do con la posibilidad de aplicar la deducción inmediata en los pagos provisio nales del ejercicio en el cual se aprovecha dicha deducción, posteriormente res taremos los ingresos por dividendos.

Contando con el resultado anterior, procederemos a dividir entre los ingresos del ejercicio menos los ingresos por dividendos, de donde obtendremos el factor para pagos provisionales que habrá de aplicarse a los ingresos del periodo, una vez restados los ingresos por dividendos del mismo periodo y la deducción inmediata de inversiones, (quizá lo razonable hubiese sido restar esta deducción de la utilidad proporcional y no de los ingresos); la propia mecánica de cálculo de pagos provisionales nos indica que previo a la aplicación del porcentaje de depreciación inmediata de inversiones ajustemos el valor del monto original de las mismas mediante el factor de actualización comprendido entre el mes de adquisición y el mes en que se inicie el uso ó el primer mes del ejercicio siguiente si se optó por efectuar en éste la deducción.

Una vez contando con la utilidad proporcional del periodo se le sumará ó restará según corresponda diferencia de dividendos recibidos menos dividendos pagados, y al resultado la tasa del Artículo 10 (que establece un 35%) y por último se procederá a acreditar los pagos provisionales efectuados con anterioridad para determinar el monto a pagar.

Es muy importante destacar que en el periodo de transición la mecánica de acreditamiento de los pagos provisionales no puede efectuarse como se señaló sino que se restará al impuesto determinado en el periodo, el impuesto determinado en el periodo anterior, esto es indispensable por la aplicación parcial (20%, 40%, 60%, 80%) de la "base nueva".

Una vez comentada la mecánica de cálculo de pagos provisionales debemos destacar que la ley aclara para :

Ingresos por intereses acumulables y ganancias inflacionaria del mes se determinarán aplicando el factor de ajuste mensual del mes inmediato anterior en lugar del correspondiente al mes por el que se calcula el pago, esto es seguramente porque para la fecha en que deben efectuarse los pagos no se habrá publicado el factor del último mes.

Respecto de dividendos :

a) Si los ingresos por dividendos del último ejercicio de doce meses igualan o superan a la utilidad fiscal, más dividendos pagados, más deducción inmediata de inversiones o a la pérdida fiscal menos (dividendos pagados más deducción inmediata de inversiones), la utilidad fiscal para pagos provisionales será igual a los dividendos recibidos menos dividendos pagados.

b) Cuando se trate de primer ejercicio o en el siguiente si el primero fué irregular y en éste se obtuvo pérdida fiscal sin considerar deducción de dividendos y deducción inmediata de inversiones, los pagos provisionales se harán aplicando la tasa del Artículo 10 (35%) sobre los ingresos por dividendos del periodo.

No se harán pagos provisionales cuando en el último ejercicio se tenga pérdida fiscal sin considerar deducción por dividendos y deducción inmediata de inversiones o cuando las pérdidas por disminuir de ejercicios anteriores excedan a la utilidad fiscal del periodo, si no exceden se pagará el impuesto sobre la diferencia.



Es importante destacar que lo hasta aquí tratado respecto de pagos provisionales es aplicable a la "base nueva" excepto la aclaración para acreditamiento de impuesto determinado que aplica a la "base nueva" y a la "base tradicional".

Por lo que se refiere al mecanismo de transición :

Se calcularán los pagos provisionales conjuntamente por "base nueva" y "base tradicional" para lo cual no se podrán reducir cantidades resultantes para cada base, con exceso en deducciones de la otra ó con pérdidas pendientes de disminuir que sólo sean aplicables a la base que les corresponda es decir en la que se generaron.

El pago provisional para la "base nueva" del mes de enero de 1987 se hará conjuntamente con el del mes de febrero el 7 de marzo.

Y por la "base tradicional" el pago provisional del mes de enero de 1987 se hará sin aplicar la proporción del 80% sino al 100%.

Para la determinación del factor para pagos provisionales en "base nueva" y el año de 1987, en tanto no se presente una declaración que comprenda meses de este año, se reexpresará la utilidad ó pérdida fiscal del último ejercicio de doce meses.

Aplicando el Artículo 51 Bis (deducción adicional ) como sigue :

<i>Deducción por depreciaciones</i>		
	<i>ajustadas</i>	<i>100</i>
<i>Más</i>	<i>Activos Financieros</i>	<u><i>2000</i></u>
	<i>Total</i>	<i>2100</i>
<i>Menos</i>	<i>Pasivos Financieros</i>	<u><u><i>3000</i></u></u>
		<i>Si este importe es mayor,</i>
		<i>El resultado se sumará ó</i>
		<i>restará a la utilidad ó</i>
		<i>900 pérdida fiscal para deter</i>
		<i>minar el factor; pudiendo</i>
		<i>ser que pérdidas se con</i>
		<i>vierzan en utilidades.</i>

*Si en el último ejercicio de doce meses se efectuó deducción adicional la utilidad ó pérdida se entenderán reexpresadas, en tal supuesto el factor de utilidad en su caso, ó la pérdida fiscal serán aplicables igual para "base nueva" y "base tradicional".*

*Una vez presentada la primera declaración que comprenda meses de 1987, se determinará el factor para el ejercicio siguiente con la utilidad fiscal, ingresos y deducciones sólo de esos meses de 1987 como si se tratase de un ejercicio irregular.*

*Por último se derogó la disposición que pretendía la acumulación de certificados de promoción fiscal y se estableció en forma transitoria para 1987 la opción de no acumular estos certificados excepto para efecto de parti*

cipación de utilidades a trabajadores en cuya base sí deberán considerarse como ingresos y congruente con ello se elimina tal acumulación en forma también transitoria para efectos de los pagos provisionales, por lo que en casos prácticos no se tomó en cuenta la posibilidad de su existencia ya que no tienen efecto alguno.

OTRAS DISPOSICIONES

**MECANISMO DE TRANSICION**

*Artículo 805. Las sociedades mercantiles calcularán el pago provisional conjunto de cada mes conforme a las siguientes reglas :*

- I. Se determinará la cantidad que resulte de aplicar las tasas del impuesto en los términos de las fracciones III, de los Artículos 12 y 12 Bis de la ley a la utilidad fiscal y a la utilidad fiscal ajustada.*
  
- II. A la cantidad anterior se le pondrá acreditar como pago provisional efectuado con anterioridad, la cantidad que haya resultado en los términos de la fracción anterior y que sirvió para determinar los pagos provisionales de los meses anteriores de cada Título.*

III. El resultado de la fracción anterior, calculado para el Título II de esta Ley, se sumará con el calculado para el Título VII, en la proporción que resulte de aplicar a cada uno las proporciones establecidas en el artículo 801 de esta Ley.

La parte de los pagos provisionales, determinada de acuerdo con alguno de los Títulos a que se refiere este artículo no se reducirá, aunque para efectos del otro título las deducciones sean superiores a los ingresos del período que corresponda el pago ó haya pérdidas pendientes de disminuir.

Durante el año de 1987, los pagos provisionales a que se refiere el artículo 12, se efectuarán mensualmente en la parte que corresponda a dicho artículo, a excepción de la parte correspondiente al mes de enero que se

efectuara de manera conjunta con la del mes de febrero, el 7 de marzo. El pago provisional que en los terminos del articulo 12 Bis, se efectue en el mes de febrero, correspondiente a enero, se hara al 100% sin aplicar las proporciones del articulo 801 .

Articulo 806. Para calcular los pagos provisionales, en los terminos del Articulo 12, durante el periodo que transcurra entre el 1° de enero de 1987 y el mes en que se presente la primera declaracion de un ejercicio en el que el resultado fiscal se de termine aplicando las disposiciones del Titulo II, se calculara el coeficiente de utilidad del ultimo ejercicio de doce meses, conforme a lo siguiente :

- I. Se procederá a calcular la deducción adicional del Articulo 51 Bis y cuando el producto de la fraccion III de dicho Articulo sea superior a la suma de los

productos de las fracciones I y II, la diferencia se sumará a la utilidad fiscal ó le disminuirá de la pérdida fiscal pudiendo es tá última, incluso, convertirse en utilidad fiscal.

- II. La utilidad fiscal determinada en los términos de la fracción anterior, será la que servirá de base para calcular el coeficiente de utilidad conforme a la fracción I del Artículo 12 .
- III. Los contribuyentes que hayan efe tuado la deducción adicional que establece el Artículo 51 vigente hasta el 31 de diciembre de 1986, utilizarán el mismo coeficiente de utilidad para determinar los pagos provisionales en los Titu los II y VII.

Para calcular el pago provisional conforme al Artículo 12, a partir de que se haya presentado la pri mera declaración de un ejercicio

que comprenda meses de 1987, se calculará el coeficiente de uti lidad considerando únicamente la utilidad fiscal y los ingresos y deducciones de dichos meses, co mo si se tratase de un ejercicio irregular que únicamente abarca rá ese periodo y se aplicará di cho coeficiente aun cuando el ejercicio no sea de doce meses.

#### DISPOSICIONES CON VIGENCIA 1987.

##### Artículo 5°.

- I. Los contribuyentes que durante el año de 1987 obtengan certificados de promoción fiscal, podrán deter minar su utilidad ó pérdida fis cal sin considerar el importe de los certificados de promoción fis cal que se hubieran obtenido en el mismo ejercicio, sin embargo su importe se deberá incluir en la base sobre la cual se calcula la participación de los trabajado res en las utilidades de la empre



sa.

Para el cálculo de los pagos provisionales a que se refieren los artículo 12, 12 Bis, 111 y 111 Bis de la ley, los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán determinar el coeficiente o factor de utilidad fiscal sin considerar el importe de los certificados de promoción fiscal obtenidos en el mismo ejercicio. Asimismo, para los efectos de lo dispuesto en los Artículo 12, fracción II; 12 Bis, fracción II; 111, fracción I y 111 Bis, fracción II, de la propia ley, no se considerará dentro de los ingresos del periodo a que corresponda el pago, el importe de los mencionados certificados.

#### TRANSITORIOS.

Artículo Tercero. Se deroga el ARTÍCULO QUINTO de la ley que Refor

ma, Adiciona y Deroga Diversas  
Disposiciones Fiscales, publica  
da en el Diario Oficial de la Fe  
deración de 30 de abril de 1986 .

DETERMINACION DE PAGOS PROVISIONALES PARA SOCIEDADES MERCANTILES  
EN EL PERIODO DE TRANSICION 1987 A 1990

F O R M U L A S

BASE NUEVA TITULO II

1°. 
$$\frac{\text{Utilidad Fiscal} + (\text{deducción Artículo 51} + \text{deducción por dividendos}) - \text{ingresos por dividendos}}{\text{Ingresos del ejercicio} - \text{Ingresos por dividendos}}$$
 = Coeficiente de utilidad del último ejercicio de 12 meses.

O en su caso :

$$\frac{\text{Pérdida Fiscal} - (\text{deducción Artículo 51} + \text{deducción por dividendos}) - \text{ingresos por dividendos}}{\text{Ingresos del ejercicio} - \text{Ingresos por dividendos}}$$
 = Coeficiente de utilidad del último ejercicio de 12 meses.

2°. 
$$(\text{Total de ingresos del periodo} - \text{ingresos por dividendos del periodo} - \text{deducción Artículo 51 ael periodo}) \times (\text{coeficiente de utilidad del último ejercicio de 12 meses}) = \text{Resultado Obtenido.}$$

Resultado obtenido (ingresos por divi  
dendos del periodo (-) dividendos pagados  
del período excepto IV, V, VI y VII del  
Artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre  
la Renta) = utilidad fiscal para el pago  
provisional. (- en su caso pérdidas pen  
dientes de amortizar).

- 3°. Utilidad fiscal para el pago provisional  
x 35% - Impuesto del período
- Impuesto del período (-) ISR determinado  
en el período anterior - Base del pago.
- Base del pago x proporción aplicable en  
años de transición - Impuesto a pagar del  
mes según Título II.

BASE TRADICIONAL TITULO VII

- 1°. Utilidad fiscal (-) deducción adicional  
Artículo 51 Bis (-) ingresos por dividen  
dos - Coeficiente de utili  
dad del último ejer  
cicio de 12 meses.
- Ingresos totales - Ingresos por dividen  
dos

2°. (Total de ingresos del período (-) ingresos por dividendos del período) x (coeficiente de utilidad del último ejercicio de 12 meses) = resultado obtenido.

Resultado obtenido (ingresos por dividendos del período (-) dividendos pagados del período excepto IV, V, VI y VII del Artículo 120 de Ley del Impuesto sobre la Renta) = utilidad fiscal para el pago provisional. (- En su caso pérdidas pendientes de amortizar).

3°. Utilidad fiscal para el pago provisional x 42% = Impuesto del período

Impuesto del período (-) ISR determinado en el período anterior = Base del pago.

Base del pago x proporción aplicable en años de transición = Impuesto a pagar del mes según Título VII.

Impuesto a pagar del mes según Título II

Más : Impuesto a pagar del mes según Título VII

Impuesto total a enterar, en el pago provisional del mes.

*Nota :* Es necesario cuidar al efectuar un cálculo de pago provisional durante 1987 observar las siguientes reglas prácticas para la obtención del cálculo en la base nueva (título II).

*1ra.* Si no se ha presentado ninguna declaración que contenga algún mes bajo la vigencia de la base nueva, se debe tomar la fórmula señalada con el número 1 de la base tradicional del cuadro para la obtención del coeficiente de utilidad.

*2da.* Recordar que mientras se esté calculando un pago provisional con un coeficiente de utilidad obtenido de una declaración que no contenga por lo menos un mes calculado en la base nueva se deberá "reexpresar" la utilidad del último ejercicio de 12 meses o del último ejercicio irregular si es que se trata del segundo en el que se va a hacer el pago provisional.

*3ra.* A partir del segundo paso señalado como número 2 de las fórmulas del cuadro deben aplicarse sólo las que correspondan a la base nueva.

En cuanto a la base tradicional se deberán aplicar las fórmulas contenidas en el Título VII, del punto 1 al punto 3 que le sean aplicables.

PLANTEAMIENTO

Cálculo del pago provisional del mes de febrero de 1987, de una sociedad mercantil, cuyo ejercicio es Enero a Diciembre de 1986 y su última declaración presentada es la del ejercicio Enero a Diciembre de 1985, ejercicio en el que no se obtuvo derecho a la deducción adicional.

D A T O S

DEL EJERCICIO 1985 :

No hay dividendos cobrados ni pagados

Ingresos 1,000  
Utilidad Fiscal 100

	E N E R O		F E B R E R O	
	II	VII	II	VII
Ingresos Normales	120	120	130	130
Ingresos por intereses devengados totales (Ver anexo 10)		20		25
Ingresos por intereses devengados ajustados (Ver anexo 10)	4		4	
Ganancia inflacionaria (Ver anexo 11)	20		15	
	<u>144</u>	<u>140</u>	<u>149</u>	<u>155</u>
	<u>==</u>	<u>==</u>	<u>==</u>	<u>==</u>

No hay deducción del Artículo 51 (depreciación acelerada)

No hay dividendos cobrados ni pagados.

OTROS.

No hay pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

BASE NUEVA

BASE TRADICIONAL

TITULO II

TITULO VII

Necesitamos "reexpresar" el resultado de 1985 :

El resultado "reexpresado"

es 120

1.- Determinación del coeficiente de utilidad, substituyendo la fórmula.

	Utilidad			Utilidad	
	Fiscal			Fiscal	
	Reexpresada			100	
Coeficiente	de 1985		Coeficiente		
de	120	= 0.1200	de		= 0.1000
Utilidad	1000		Utilidad	1000	
	Ingresos			Ingresos	
	de			de	
	1985			1985	



2.- *Determinación de los Ingresos del periodo*

Enero	144	Enero	140
Febrero	149	Febrero	155
	<u>293</u>		<u>295</u>
	<u>    </u>		<u>    </u>

3.- *Determinación de la Utilidad del periodo*

Ingresos del Periodo	Coficiente de Utilidad	Ingresos del Periodo	Coficiente de Utilidad
del = 293	x 0.1200	del =	x 0.1000
Periodo	= 35.16	Periodo	= 29.50

4.- *Obtención del impuesto del periodo*

Utilidad del Periodo	Tasa del Impuesto	Utilidad del Periodo	Tasa del Impuesto
del = 35.16	x 35%	del = 29.50	x 42%
Periodo	= 12.31	Periodo	= 12.39

5.- *Determinación de la base del pago.*

Impuesto del Periodo	Impuesto Determinado en el Periodo Anterior	Impuesto del Periodo	Impuesto Determinado en el Periodo Anterior
Base del Pago = 12.31	- 0	Base del Pago = 12.39	- 6.51
			5.88

En este caso no existe impuesto determinado del mes anterior por obligación durante el mes de enero de calcular pago provisional bajo la se nueva, que se calcula conjuntamente con el mes de febrero.

En este caso el acreditamiento del impuesto determinado coincide con el impuesto determinado por el tratamiento especial de cálculo en el mes de enero, en el cual se pagó el 100% del impuesto determinado.

6.- Determinación del impuesto del mes a pagar, según cada Título

Impuesto	Base del pago	Proporción Aplicable	Impuesto	Base del pago	Proporción Aplicable
a	= 12.31	x en 1987 = 2.46	a	= 6.51	x en 1987 = 5.21
Pagar		20%	Pagar		80%

7.- Determinación del impuesto total a enterar en el pago provisional del mes

Según Título II	2.46
Según Título VII	<u>5.21</u>
	<u>7.67</u>
	<u><u>      </u></u>

Cabe señalar que dentro del cálculo del pago provisional de este mes, ya se aplica el sistema nuevo por lo que en los supuestos del planteamiento de este caso, se deberá hacer la determinación de la deducción adicional del ejercicio de 1985 (dado que es la última declaración de 12 meses presentada).

da) para poder reexpresar el resultado de dicho ejercicio como lo exige la ba  
se nueva.

1 9 8 8 .

Una vez implantado la reforma fiscal con los nuevos concepto que el ISR denotó en 1987; se continuó con cambios de gran trascendencia, pues se tenía la necesidad de ajustar a toda la ley y que en el año anterior no se pudo realizar.

Como uno de los cambios importantes se estableció que para los titu los I y II en las menciones de utilidad ó pérdida fiscal "ajustada" se supri miera este último término excepto en los casos del Artículo 8°. y 9°. con la distinción de que el término de utilidad ó pérdida fiscal se aplicarán al titu lo II y con el término "ajustada" sólo para el título VII.

2.- En las disposiciones generales se aclaró que para el cálcu lo de las pérdidas y la ganancia inflacionaria (Artículo 7-B Fracción I y II), se aumentó el texto para indicar lo siguiente :

a) Que en el caso de créditos que no generen intereses a fa vor, el importe del componente inflacionario será la pérdida inflacionaria de ducible.

b) Que en el caso de deudas que no generen intereses a cargo, el importe del componente inflacionario correspondiente será la ganancia infla cionaria acumulable. Lo que no implicó modificaciones sustanciales a éstos preceptos.

3.- El Cálculo del componente inflacionario (Artículo 7-B Fracción III).- Se insta a conservar la obligación de distinguir los créditos ó deudas contratadas con el sistema financiero, de todos los demás, a razón de que por los primeros se consideren para el cálculo de referencia, en cambio el saldo promedio mensual estará en función de la suma de los saldos diarios del mes dividida entre el número de días que comprenda dicho mes, se incluye en este cálculo a base de saldos diarios, a los créditos ó deudas "colocados" con la intermediación del sistema financiero".

4.- Documentos y cuentas por cobrar que no se considerarán créditos (Artículo 7-B Fracción IV).

Esta fracción indica que se considerarán créditos las inversiones en: títulos de crédito, y los documentos y a las cuentas por cobrar, realizando una especificación de cuáles son las cuentas por cobrar, aún clasificándose como créditos se excluyen del cálculo del componente inflacionario.

Durante 1987 se excluyó de los documentos y cuentas por cobrar, a los que cuyo deudor no fueran sociedades mercantiles y que fueran pagadores a un plazo menor de un mes, en este año las personas físicas con actividades empresariales si entran al cálculo del componente inflacionario.

- También se exclúan a las cuentas y documentos por cobrar a cargo de los socios ó accionistas que fueran :

- a) Personas físicas.
- b) Personas morales con fines no lucrativos.
- c) Sociedades residentes en el extranjero.

Para este año tampoco se excluyen a las personas físicas con actividades empresariales incluyéndose a aquellas que provenientes de empresas residentes en el extranjero si las cuentas por cobrar ó los documentos tienen relación con exportaciones y se denominan en moneda extranjera.

Tampoco se consideraban créditos los que se contemplarán en las enajenaciones a plazo por la que se optado por acumularlas dentro de los ingresos en efectivo en términos del Artículo 16, la modificación anterior obedece a que se instrumentó reducir el beneficio del concepto de las ventas en abonos, ya que en este año se deberían de acumular el importe de los créditos exigible en cada ejercicio, se cobre ó no se cobre; por lo tanto en la fracción IV del Artículo 7-B indica que no obstante a que se ejerció la opción del Artículo 16 si se acumula el crédito exigible, entonces podía calcularse el coeficiente inflacionario.

5.- Componente inflacionario por créditos que se hayan disminuído por descuentos y bonificaciones (Artículo 7-B fracción IV, último párrafo).

En este nuevo párrafo y aludiendo a los créditos dice "a partir de la fecha en que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en que se cobre... ó hasta la fecha de su cancelación por incobrable".

Se consideró lo siguiente :

1.- Que era inconveniente la primera parte del precepto en citarla, en virtud de que por regla general los ingresos se acumulan desde que se generan.

- Que la segunda parte era criticable pues para que una cuenta se considerará como incobrable para efectos fiscales, era porque se había cumplido con satisfacer los requisitos de su deducción.

- y que lo anterior era muy independiente de la existencia del crédito mismo debiéndose considerar como cuenta por cobrar y generar pérdida inflacionaria.

- Situación que sucedió con las demás cuentas no entendiéndose se por que tratarlas en forma especial a las que se disminuían con descuentos y bonificaciones.

- De la última parte de el párrafo citado señala la ley que en el caso de cancelación, también se cancelará la pérdida inflacionaria relacionada, a lo que también pareció displaciente la aclaración, demandándose que en lugar de la palabra cancelación se cambiará por "rescisión" que jurídicamente era más técnico y preciso.

6.- Los créditos diferidos considerados deudas ( Artículo 7-B fracción V II párrafo ).

Este párrafo indica que conceptos "en ningún caso" se considerarán deudas, eliminándose los créditos diferidos, obligando con ello a tener en cuenta que si contablemente se deja de considerarse un crédito pasa a ser jurídicamente una deuda, generando ganancia inflacionaria.

7.- Momento en que se generan las deudas (Artículo 7-B fracción V párrafo III).

El artículo 16 introduce para este año en particular, el momento exacto en que se perciben los ingresos. Considerándose también para definir la generación de las deudas. No haciéndose extensivo para los créditos por que para el fisco puede representar una pérdida inflacionaria deducible.

Lo dispuesto en esta fracción, trajo como consecuencias inmediatas reacciones por parte de las sociedades mercantiles por lo siguiente :

- Que los contribuyentes no obstante que determinan sus ingresos el concepto de ingreso no está definido.

- Que esta nueva reglamentación se contradijo en la naturaleza de las cosas dado que se imputo ingresos a un contribuyente, aún cuando no incrementó su patrimonio y por razón su capacidad contributiva.

- Y al momento de determinar dichos ingresos no tendrá el costo ó gasto relativo a deducir que haga el impacto fiscal que suavice y produzca la proporcionalidad del tributo.

Por lo tanto, se refuto a estas disposiciones como violatorias a los términos constitucionales en cuanto a sus garantías, porque en primera instancia no se permitió a los contribuyentes demostrar que no obtuvo dichos ingresos ni en montos y tiempos de percepción.

Violando el término de proporcionalidad, pues no se grava a los contribuyentes en razones reales, sino en la obligación de acumular los ingresos que el fisco presume.



Las reglas que indica el fisco son :

a) Tratándose de adquisición de bienes ó servicios, y de la obtención del uso ó goce temporal de bienes, existirá deuda desde que no se de alguno de los supuestos del Artículo 16 .

b) Tratándose de capitales tomados en préstamos, cuando se recibiera el capital, "parcialmente ó totalmente".

8.- Títulos de crédito que generan intereses que se conocen hasta que se enajenan. (Artículo 7-B último párrafo).

Se señala en éste párrafo que los intereses devengados deberán acumularse hasta que se conocieran, no obstante a esto se tenían que incluir en el cálculo del componente inflacionario que era mensual, reflejándose en una deducción anticipada.

Una vez más el fisco corrige esta situación anteponiendo que el componente se deberá calcular hasta que se conozcan estos intereses, mencionándose se que para ello se debería de multiplicar el valor de adquisición de los créditos por el factor de ajuste correspondiente.

El párrafo mencionado dice a la letra :

"Tratándose de inversiones en títulos de crédito... en las que parte de los intereses se conocen hasta que se enajenan..." confirmándose lo que los fiscalistas indicaron en su momento, que en algunos valores el interés no se devengan mensualmente, si no hasta que estos se enajenan.

Con respecto a los pagos provisionales ya en el Título II, en el artículo 12 .

Dentro del Artículo 12 en la fracción I se adicionó en un tercer párrafo señalando que para los casos en que no se tenga coeficiente de utilidad en el último ejercicio de 12 meses en los términos del primer párrafo se deberá considerar el último ejercicio fiscal de doce meses, que si pueda dar un cálculo positivo, sin ir más allá de cinco años por que se deban hacer pagos provisionales.

La fracción II que señala el procedimiento para calcular el coeficiente de utilidad.

- Se indica que cuando se ejerza la inversión en bienes nuevos de activos fijos (Artículo 51), se restará el importe de la deducción que corresponda conforme al Artículo 51 al resultado que se obtenga conforme al inciso b) de la misma fracción II.

Resultado que se obtiene de multiplicar al :

Coeficiente de utilidad del último ejercicio doce meses x  
la diferencia (ingresos del periodo - los ingresos por dividendos) y de sumar y restar los dividendos recibidos y pagados.

En 1987, el importe de la deducción del Artículo 51 se restaba de los ingresos del periodo, para determinar la cantidad a la que se aplicaba el coeficiente de utilidad del último ejercicio de doce meses que se utiliza para

el cálculo. Cambio bien visto por la iniciativa privada, porque este resultado afectará a los resultados del ejercicio, lo que debe deducirse íntegramente para la determinación de los pagos provisionales.

Además de que no debería estar afectada por el coeficiente de utilidad de doce meses que se utiliza para el cálculo, ya que no era una deducción normal que no se dará de igual forma en los ejercicios subsiguientes.

Por lo que la deducción citada podría disminuirse en los términos citados, para la determinación de los pagos provisionales, sólo cuando se aplicará la opción.

B) Para efectos de la utilidad fiscal de los pagos provisionales, se le podrá restar el importe de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendientes de aplicar contra las utilidades fiscales.

Disposición que se encontraba en otro Artículo (12-A fracción III), vigente hasta el 31 de diciembre de 1987 .

Se modificó el texto del párrafo siguiente a la fracción III del Artículo 12, desapareciendo el contenido en forma total (Ejercicio de iniciación de operaciones) incluyendo para 1988 parte del II párrafo III.

Este cambio, propicio que desapareciera la disposición de que los pagos provisionales serían los que resultarían de aplicar la tasa que establece el Artículo 10, acerca de los dividendos,

Con ésta última disposición desaparece la situación de que los provisionales serían determinados con base a la tabla del Artículo 10, acerca de los ingresos por dividendos, tratándose del ejercicio de iniciación de operaciones ó el siguiente cuando este hubiere sido irregular y se obtuviera pérdida fiscal.

El nuevo texto del segundo párrafo citado, indica de que cuando se tengan que determinar pagos provisionales de una sociedad que entre en liquidación, éstos se efectuarán conforme a lo dispuesto en el Artículo 11 del I.S.R. De igual manera, la determinación del segundo párrafo posterior a la fracción III, que señalaba que para calcular los pagos provisionales no se considerarán los ingresos atribuibles a los establecimientos de contribuyentes ubicados en el extranjero; mismo que fué reubicándolo en el Artículo 12-A fracción I; no procediendo su inclusión en la determinación de los pagos provisionales.

Por otro lado, el último párrafo del Artículo 12 y que hasta 1987 indicaba la obligación para contribuyentes que deberían presentar su declaración aún no teniendo cantidades, cambia y se traspasa al párrafo posterior a la fracción III, y los siguientes aspectos :

- 1) Que se deberán presentar declaraciones de pagos provisionales, existiendo a no cantidades a enterar.
- 2) Cuando sea ejercicio en inicio de operaciones, no se efectuarán y con la condicional de que no se percibirán dividendos ó utilidades pagados por otras sociedades mercantiles y pre

sentaran en su caso aviso de suspensión de actividades.

Inclusive, que estas hayan iniciado operaciones pero si perciben ingresos por dividendos si lo efectuarán.

### AJUSTES SEMESTRALES.

En 1988, año que consideramos el de las correcciones.

El Artículo 12-A fué afectado por Artículos que ya existían en el 12, aumentándose al primero las fracciones I, II y IV.

Los fiscalistas están de acuerdo, en lo que cita la fracción III; al respecto de la existencia de un ajuste a los pagos provisionales, mismo que debe calcularse en la determinación de cada pago provisional al primer mes de la mitad del ejercicio de la sociedad y en el último del mismo.

Para esto indica la fracción III, que :

- a) Debe determinarse la utilidad fiscal para ambos periodos.

Con el siguiente procedimiento ;

Desde el inicio del ejercicio, hasta el último

Ingresos obtenidos : día de la primera mitad del mismo.

(1º. de enero al 30 de junio).

Ingresos obtenidos del inicio del ejercicio  
1°. enero hasta el último día del penúltimo  
mes del ejercicio (30 de noviembre).

Menos : Deduciones autorizadas del título II que cum  
plan con el mismo período.

En el ajuste se permite deducir la pérdida fiscal de ejercicios fis  
cales anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales.

Al resultado =  $\frac{\text{Resultado Fiscal para Ajuste Semestral}}{\quad}$

Se le aplicará la tasa del Artículo 10 =

1er. Ajuste ó 2°. Ajuste, según se trate.

Al ajuste determinado se da la opción de disminuirle con los pagos  
provisionales. Y exclusivamente al segundo la diferencia el impuesto pagado  
conforme al primer ajuste.

Si las diferencias resultantes en los ajustes, son a cargo, éstas de  
berán ser presentadas con el pago provisional; más sin embargo éstas diferen  
cias no son acreditables contra los pagos provisionales del Artículo 12.

- Se reitera que estas disposiciones no son precisas, cla  
ras, pues deja al contribuyente con dudas; y lo remite a interpretar la norma  
tividad, pudiendo esta ser inconsistente en el error, y se interpreta lo si  
guiente :

- Que en los casos que el monto del primer ajuste resulte inferior al importe de los pagos provisionales ya efectuados, por los que si se tiene el derecho de restarlos del monto del ajuste, y las diferencias a favor podrán acreditarse contra pagos provisionales del mismo ejercicio que se efectúen con posterioridad y en su caso, contra el ajuste que se efectúe en el último mes del mismo ejercicio. El acreditamiento sólo procede contra los efectivamente enterados.

El tratamiento para las inversiones, su resultado en importe será integrado en la determinación del ajuste en forma proporcional correspondiente al período a calcular.

El factor de actualización es también regulado, pues se calculará desde la fecha de adquisición, hasta la fecha de los períodos a que se refiere el ajuste.

Lo que quiere decir, que para efectos de los ajustes de impuesto en pagos provisionales, se permitirá restar de los ingresos el importe de la deducción de las inversiones por el número de meses en que se utilicen los big dentro del período a que corresponde el ajuste y la deducción por el factor de actualización correspondiente al período transcurrido entre la fecha de adquisición y el último mes de la primera mitad del período a que corresponde el ajuste.

La forma de calcular el ajuste es diferente al indicado al Artículo 41, pues indica éste último que el ajuste debe ser calculado con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio que haya sido afectado por la deducción.

Los comentarios para las modificaciones fiscales suscitados en 1988, considerando que el fisco, no permite que los contribuyentes dejen de presentar sus declaraciones aún existiendo pérdida fiscal de ejercicio anterior.

Y que cuando la sociedad mercantil determinara que no tenía coeficiente de utilidad, se indicaba que debería de retroceder 5 años para localizar un ejercicio de 12 meses que arrojase un resultado positivo y diera la opción de calcularlo.

De lo anterior, se desprende la idea de que el fisco buscó lograr un acaparamiento total para obtener su ingreso y que dicha política tuvo repercusión directa sobre el capital de trabajo de las sociedades mercantiles.

También, al no reconocerse en la ley que cuando no existe coeficiente de utilidad en un ejercicio de 12 meses y cuando se obtuvo la pérdida a las empresas provocándoles problemas financieros y económicos.

No obstante, a esto estas tenían que presentar su declaración con in



gresos no reales ni cuantificables, afectando principalmente a la liquidez que se necesitaba para realizar sus funciones ó actividades preponderantes.

Factores de acumulación de ganancia inflacionaria, y de intereses y utilidad cambiaria (Artículo 12-B y II Fracción III de la ley de reformas).

Este artículo indicó para este año que cuando se obtuvieran ingresos por intereses y utilidad cambiaria en el último ejercicio por el que se debió pagar ó presentar la declaración.- determinar un factor de acumulación de ganancia inflacionaria y otro, de intereses y utilidad cambiaria, para incluirse al total de ingresos. Esto fué considerado una medida de simplificación fiscal y que era positivo como una opción, no obligatorio pues esto provocaría en eficiencia un disturbio para las empresas que habían corregido su situación desfavorable por la acumulación de este tipo de ingresos.

Como ejemplo se cita lo siguiente :

"Una empresa que tenía en el ejercicio anterior futuros aumentos de capital que de acuerdo con la ley se considera pasivo y no genera intereses, y que al ejercicio siguiente corrige esta situación capitalizando las cuentas citadas, tiene en el segundo ejercicio un factor de acumulación menor que el que tenía en el ejercicio anterior y al aplicar el factor de acumulación del ejercicio anterior, se verá perjudicada".

El Artículo 12-B, indicaba el procedimiento para determinar los ingresos que deben acumularse al pago provisional utilizando los conceptos de intereses, utilidad cambiaria y ganancia inflacionaria.

Se indicó que :

- 1.- Se debería calcular por separado el factor de acumulación de la ganancia inflacionaria y el factor de acumulación de los intereses y utilidad cambiaria.
- 2.- El factor de acumulación de los intereses y utilidad cambiaria. (Son los que han sido calculados según el artículo 7B).
- 3.- El factor de acumulación de los intereses y utilidad cambiaria se calcularían dividiendo el total de los ingresos por estos conceptos acumulables en el último ejercicio por el que se debió haber presentado la declaración entre el monto total de los ingresos por dichos conceptos devengados en el mismo ejercicio.
- 4.- La parte acumulable de los ingresos obtenidos por estos conceptos desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponde el pago provisional.
- 5.- Se multiplicará el importe total de los ingresos por interéses y utilidad cambiaria devengados, por el factor de acumulación de estos conceptos.

El factor de acumulación de la ganancia inflacionaria; cuando se diera el caso de que el último ejercicio por el que debió haberse presentado

ó pagado declaración, se obtuvieran ingresos por este concepto debería calcu  
larse la ganancia inflacionaria del período; multiplicando los ingresos acumu  
lables que correspondan a su actividad preponderante obtenidos durante el pe  
riodo a calcular por el factor de acumulación de la ganancia inflacionaria.

El factor citado, dividía a la ganancia inflacionaria acumulada del  
último ejercicio por el que se debió presentar ó declaración entre los ingre  
sos correspondientes a la actividad preponderante del contribuyente obtenidos  
en el mismo ejercicio.

Continuando con lo relativo a ganancia inflacionaria y los ajustes  
mencionados, la fracción III del Artículo Décimo indicó que cuando se deba cal  
cular el ingreso acumulable por intereses y utilidad cambiaria del período a  
que correspondía el pago provisional a calcular, se tenía que considerar el  
factor de ajuste correspondiente al mes inmediato anterior.

La interpretación a esto mostraba al contribuyente acumular los in  
gresos obtenidos por estos conceptos desde el primer día del ejercicio y el úl  
timo del mes al que corresponda, multiplicándose una vez incluidos por el fac  
tor de ajuste correspondiente al mes inmediato anterior a aquel que correspon  
da el pago y el resultado será un ingreso acumulable por intereses y utilidad  
cambiaria.

Como se sabe los pagos provisionales son acumulativos, el importe de  
los ingresos por estos conceptos variaban en su acumulación y en su aplicación  
pues el ingreso del mes inmediato anterior y el factor de ajuste, para efecto

del pago provisional a enterar; y en la mismo forma beneficiaria o perjudicia al contribuyente en la manera en que suba o baje la inflación mensual.

Como opción que para determinar el ingreso acumulable por intereses y utilidad cambiaria, en lugar de aplicar el procedimiento anterior se puede multiplicar el importe de estos ingresos por el factor de acumulación que determinará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del Artículo 816 de la ley.

La fracción I del Artículo 11 del impuesto sobre la renta dictó para las sociedades mercantiles con ejercicio montado, estableciendo que los contribuyentes que no tuvieran un ejercicio que no fuera regular, y con la disposición de que no hubiesen efectuado pagos provisionales por haber sufrido pérdida fiscal anterior, en 1988 quedan obligados a efectuarlos de acuerdo a los términos del Artículo 12, 12-A, 12-B Bis, a partir del año en cuestión.

Estos Artículos mostraron que los pagos provisionales del mes de enero de 1988 en adelante y hasta que finiquitara el ejercicio; así como el resultado de los cálculos de los ajustes semestrales.

"El cociente que se obtenga se multiplicará por el número de meses transcurridos durante el año de 1988. El resultado será el pago provisional contra el cual se acreditará los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. La anterior situación se ha considerado como una disposición de muy dudosa constitucionalidad; ya que las empresas que tuvieron

*ejercicio montados y que cerraron en 1987 con pérdidas como lo indican los Artículos 12-A y 12-A Bis que no tenían la obligación de efectuar los pagos provisionales lo cual se considera una estipulado en ley un derecho adquirido - que no puede ser afectado por disposición legal en contrario".*

#### PAGOS PROVISIONALES ARTICULO 805 FRACCION I Y IV

*Este artículo en su fracción primera, sólo cambio de forma y no de fondo la fracción IV, es adicionada para mencionar y aclarar que los ajustes en el impuesto, que efectivamente deben hacerse los pagos provisionales del primer mes del la segunda mitad del ejercicio (ajuste semestral) y del último periodo considerando las proporciones que establece el Artículo 801 (precisamente las proporciones que se dice en 1987 para la aplicación de los pagos provisionales.*

*El Artículo 16 fracción I y II muestra una nueva disposición en relación al momento en que las sociedades mercantiles y la acumulación de un ingreso no contemplado y también al momento en que se contraen las deudas (Artículo 7-B fracción V y que por ésta razón se sujetarán al cálculo del componente ó utilidad inflacionaria.*

- I.- *En enajenación de bienes ó prestación de servicios desde la fecha en que se celebró el contrato y, si no puede determinarse, cuando se dé el primero de los supuestos siguientes:*

- a) Se expida el comprobante que ampare el contrato de prestación.
- b) Se envíe o entregue el bien o se preste el servicio.
- c) Se cobre parcial o totalmente el precio, o haya obligación en cualquier forma de pagarlo.

II.- En uso o goce temporal de bienes, cuando sea exigibles las contraprestaciones a favor de quien lo otorga.

En el año anterior cuando se hizo patente indexar la inflación a los aspectos tributarios y sobre todo en los pasivos se detectó una falla en cuanto al tratamiento real y contable sobre cuando surge una deuda y la práctica lo ubica después de la contratación. Con lo que el fisco tuvo contemplado en el aspecto de que el contribuyente podía utilizarlo para evadir impuestos.

La ley en este punto reglamentó varios aspectos de las innovaciones incluyendo la disposición de "fecha de contratación" para determinar el ingreso (y el pasivo), situación que es perjudicioso para los contraprestadores del servicio y para el fisco; en virtud de que es una situación poco entendible, que propiciaría la evasión fiscal.

Los efectos de los prejuicios son los siguientes :

- 1.- Se abandonó el criterio contable, usado internacionalmente, sobre el momento de los registros, de los ingresos. Se ind

ca que nuestro I.S.R., deje de ser considerado como tal, como hubiera sucedido de adoptarse la base IVA para 1987, en vez de la base ampliada.

- 2.- Se adelanta el registro de ingresos y pasivos días, semanas, meses ó años, con causación de impuestos tanto por los primeros, como por los segundos, pues éstos generan utilidad inflacionaria gravable.
- 3.- Existe una discrepancia entre lo que puede deducirse en relación del ingreso cobrado ó acumulado, especialmente cuando son ingresos acumulados parcialmente.

Para el título VII en 1988, no tuvo comentarios importantes.

PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFORMAS 1989.

1.- Artículo 7-A Se adiciona un último párrafo, para determinar ó aclarar que interés es la ganancia producida por la enajenación de acciones de sociedades de inversión de renta fija. Asimismo, se especifica que se considerará interés a medida de que dicha ganancia se conozca, considerando para ello, la cotización diaria que tengan los mismos.

A este respecto, es importante hacer mención que :

a) De conformidad con la regla décimo-sexta de la circular No. 12-6 "Reglas Generales Aplicables a las Sociedades de Inversión de Renta Fija", expedida por la Comisión Nacional de Valores, las Sociedades Mercantiles tienen prohibido invertir en las Sociedades de Inversión de renta fija. En virtud de lo cual la modificación a éste Artículo no resultó aplicable para el caso de Sociedades Mercantiles.

b) Por otra parte, con esta modificación se pretendió incorporar como intereses a la ganancia derivada de la enajenación de acciones de sociedades de inversión de renta fija, calculando la ganancia a medida que se devengue. Sin embargo, no se modificó el Artículo 7-B de la ley, para permitir incorporar este tipo de acciones al componente inflacionario de los créditos. Con ello, si las sociedades mercantiles hubieran podido invertir en este tipo de sociedades de inversión, había el problema de que apeándose al texto de ley, no tenían forma de calcular el componente inflacionario de este tipo de inversiones; así como tampoco se estableció que hacer con el costo fijo



cal ajustado de las acciones al momento de enajenarlas, puesto que la ganancia a pesos nominales se consideró acumulable a medida que se devengaba.

2.- Artículo 7-B Fracción III, último párrafo, se aclara y adiciona lo referente a las entidades que comparan el sistema financiero.

Este párrafo se modifica exclusivamente con la intención de aclarar en el texto relativo a las organizaciones que comparan el sistema financiero mexicano, utilizando el término correcto de "... Instituciones de Crédito, de Seguros, ...", en lugar del término equivocado de "... Bancos, Aseguradoras, ...".

De este modo, con dicha modificación se incorpora también a las Instituciones de fianzas como parte del sistema financiero mexicano, para efectos de la determinación del componente inflacionario.

Asimismo, se modificó la fracción IV, inciso a), y se adicionó un subinciso 7 al inciso b) de este mismo Artículo 7-B.

Esto es, se eliminan para efectos del componente inflacionario algunos créditos en moneda extranjera. Se aclara que tratándose de títulos de crédito y cuentas o documentos por cobrar, que sean en moneda extranjera, únicamente se considerarán cuando sean necesarios para realizar la importación o exportación de bienes o servicios y, además, cumplieran con las reglas que para el efecto emitiera la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Suponemos se pretendió "castigar" fiscalmente a las empresas que tenían inversiones ó cuentas por cobrar en moneda extranjera, exclusivamente a manera de protección cambiaria y sin que fueran necesarias para la operación normal de las empresas; puesto que al excluir del componente inflacionario las cuentas en moneda extranjera, el total de la ganancia cambiaria se convertía en interés acumulable ó en menor pérdida inflacionaria deducible.

Continuando con el Artículo 7-B, se adicionó un penúltimo párrafo a la fracción IV, eliminando así el error que presentaba la ley del I.S.R. de 1988, la cual permitía un doble ajuste inflacionario sobre ciertos títulos de crédito.

En este párrafo se estableció que la inversión en títulos de crédito que se pudieran ajustar conforme al Artículo 18 de la ley, no se podían considerar como crédito para efectos del componente inflacionario.

Va que para finalizar con el Artículo 7-B, en sus fracciones IV y V último párrafo, estableciendo que cuando se concede una operación se cancele el componente inflacionario que se originó, no así la pérdida ó ganancia inflacionaria que equivocadamente se señalaba en la ley anterior.

Además, se menciona que dicha cancelación se debe efectuar conforme a lo dispuesto por el reglamento de la propia ley.

Cabe hacer mención que las reformas de 1989, erróneamente modifican el último párrafo de la fracción V del Artículo 7-B, puesto que dicho párrafo

establecía el tratamiento para los títulos de crédito en los que parte de los intereses se conoce hasta que se enajena, amortiza o redima el título respectivo.

3.- Cabe mencionar que el Artículo 10 de la ley aún cuando no sufrió modificación, el Artículo octavo fracción V de la ley de reformas, estableció que durante los años 1989 y 1990 se aplicarían las tasas de 37% y del 36% respectivamente, en lugar del 35% que establecía la ley. Con lo cual, las sociedades mercantiles vieron aumentada la tasa de impuesto a lo que estaban sujetas en el Título II, durante esos años.

4.- Artículo 12. Como primer punto, dentro del párrafo inicial se cambia la fecha límite de entero de los pagos provisionales del I.S.R. al día 17 de cada mes, en lugar del día 7 que se estableció durante el año de 1988, lo que dió diez días adicionales para el cálculo y entero de los pagos respectivos.

En segundo término, se reforma el primer párrafo de la fracción I y se adiciona un segundo párrafo a la misma estableciendo un nuevo procedimiento de cálculo del coeficiente de utilidad.

FORMULA :

$$\frac{\text{Utilidad Fiscal}}{+ \text{Ingresos Acumulables} - \text{Ganancia Inflacionaria}} \cdot \text{Coeficiente de Utilidad}$$

Dentro del segundo párrafo que se adicionó, se establecía un proce

dimiento optativo para los contribuyentes, que les permitía incorporar un elemento adicional en el divisor de la fórmula anterior, lo cual si el contribuyente optaba por dicha alternativa, la fórmula hubiera sido la siguiente :

$$+ \frac{\text{Utilidad Fiscal}}{\text{Ingresos Acumulables - Ganancia Inflacionaria}} \cdot \text{Coeficiente de Utilidad} \\ + (\text{Saldo Promedio Anual de Créditos} \times \text{Factor de Ajuste})$$

El saldo promedio anual de créditos se determinaba dividiendo, en tre doce, la suma de los saldos promedio mensuales de los créditos que servie ron para determinar los componentes inflacionarios mensuales del ejercicio so bre el cual se estuviera calculando el coeficiente de utilidad. El factor de ajuste que se debió utilizar, era el que se estableció en el Artículo noveno, fracción II de la ley de reformas, habiendo sido el de 1.22 para el año de 1989 .

Cabe aclarar que aún cuando, se hicieron reformas al Artículo 72 de la L.I.S.R. y se ha visto el nuevo procedimiento de cálculo del coeficiente de utilidad; en el Artículo noveno, fracción I de la ley de reformas, se estableció un procedimiento diferente para el cálculo de dicho coeficiente, el cual resultó obligatorio aplicar como procedimiento, para la determinación de los pagos provisionales correspondientes a los meses comprendidos en el año de 1989. Tal fórmula al parecer resulta una combinación de la establecida en la ley de 1988, con la ley de 1989, siendo la siguiente :

$$+ \frac{\text{Utilidad (Pérdida) Fiscal + Deducción Inmediata} + \text{Deducción de Dividendos} - \text{Ingresos por Dividendos.}}{\text{Ingresos Acumulables} - \text{Ingresos por Dividendos} - \text{Ganancia Inflacionaria}} = \text{Coeficiente de Utilidad}$$

Dentro del mencionado Artículo noveno, fracción I, también se estableció para los contribuyentes la opción de incorporar a los ingresos acumulables, un efecto inflacionario derivado del promedio anual de sus créditos que dando así la fórmula con la opción :

$$+ \frac{\text{Utilidad (Pérdida) Fiscal} + \text{Deducción Inmediata} + \text{Deducción de Dividendos} - \text{Ingreso por Dividendos.}}{\text{Ingresos Acumulables} - \text{Ingreso por Dividendos} - \text{Ganancia Inflacionaria} + \{\text{Saldo Promedio Anual de Créditos} \times \text{Factor de Ajuste}\}.} = \text{Coeficiente de Utilidad}$$

El saldo promedio anual de los créditos se determina en la misma forma en que se comentó anteriormente, y el factor de ajuste también fué el mismo, es decir 1.22 .

5.- Artículo 12 fracción II, se reformó ésta fracción para modificar la forma de cálculo de la utilidad fiscal para el pago provisional, siendo la fórmula la siguiente :

$$\begin{array}{l} \text{Ingresos Acumulables del período} \\ \times \text{coeficiente de utilidad} \\ \hline = \text{Utilidad Fiscal para Pago Provisional} \\ - \text{Pérdida Fiscal de Ejercicios anteriores} \\ \hline = \text{Base del Pago Provisional} \\ \times \text{Tasa de Impuesto} \\ \hline = \text{Monto del Pago Provisional} \\ - \text{Pagos Provisionales anteriores} \\ \hline = \text{IMPORTE A PAGAR.} \end{array}$$

La modificación consistió en la eliminación de la parte que incorporaba al cálculo el efecto neto de los ingresos y deducciones por dividendos, así como la opción de incorporar a los Pagos Provisionales el efecto de la deducción inmediata de activos fijos que se decidiera tomar en el ejercicio.

La eliminación del efecto neto de los dividendos, se debió a la desaparición en la ley del sistema de deducción y acumulación de dividendos. Por otro lado el no reconocer en Pagos Provisionales el efecto de la deducción inmediata de activos fijos, consideramos que no tuvo razón de ser, máxime que el efecto de la misma se reduce en forma considerable.

Volviendo al primer párrafo de la fracción I de este Artículo, señala remos que se modificó la forma de cuantificar los ingresos acumulables, apuntando el nuevo párrafo lo siguiente: "Se determinarán los ingresos acumulables... sin considerar las adiciones o reducciones de los conceptos del componente inflacionario de las deudas o créditos a que se refiere el Artículo 7-B de ésta Ley...".

Cabe señalar, que en primer término el Artículo 7-B de la ley, establecía, para ese año el concepto y la forma de cálculo del componente inflacionario de las deudas y de los créditos, pero no así de "Conceptos del Componente Inflacionario". Por otro lado, el componente inflacionario en todos los casos REDUCE el interés devengado, a favor ó a cargo, pero en ningún caso los "ADICIONA".

Es factible considerar, que la intención de modificar, este precepto fué encaminada a que en la determinación de los ingresos acumulables del período, se considerarán los ingresos por intereses, incluyendo ganancias cambiarias en forma nominal, es decir, sin aplicar el componente inflacionario; por lo que respecta a las deudas, la posible ganancia inflacionaria no se consideraría como ingreso para éstos efectos.

Por último, el párrafo final del Artículo 12 se modifica, para señalar que no se tenía la obligación de presentar declaraciones de Pagos Provisionales cuando se tratase del ejercicio de iniciación de operaciones. Esto modificó el requisito existente en la ley del año anterior (1988), que consistía en no haber recibido dividendos en el ejercicio de iniciación de operaciones, para

así poder gozar del beneficio de no presentar declaraciones de Pagos Provisionales.

6.- Artículo 12-A, fracción II. Se deroga esta fracción que reguló la no inclusión, de los dividendos pagados o recibidos en acciones de la sociedad o bien reinvertidos en la misma antes de los 30 días siguientes a su distribución, para efectos de los Pagos Provisionales del I.S.R. La razón de ello es la eliminación del sistema de deducción y acumulación de dividendos.

7.- Artículo 12-A fracción III, inciso a). Dentro de este Artículo se incorporaron las disposiciones establecidas en el Artículo 7-E, fracción III del reglamento de la L.I.S.R., en las cuales se definía la forma en que se podían deducir en los ajustes a los Pagos Provisionales, las siguientes partidas :

- a) Las reservas con cargo a los costos o gastos del ejercicio y que cumplan con los requisitos establecidos en el Artículo 25 fracción IX de la ley.
- b) Las aportaciones a fondos destinados a investigación y desarrollo de Tecnología, realizadas conforme a lo dispuesto por el Artículo 27 de la ley.
- c) Las reservas para fondos de pensiones o justificaciones del personal, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el Artículo 28 de la propia ley.



8.- Artículo 12 fracción III, inciso b) y último párrafo. Estas disposiciones se modificaron a fin de aclarar que los Pagos Provisionales efectivamente entregados, se podían disminuir del monto de los ajustes, solo si correspondían a los meses comprendidos en el propio ajuste; también se esclareció que las diferencias en los ajustes, efectivamente entregadas se podían acreditar contra el impuesto del ejercicio.

9.- Artículo 12-B. Se derogó en su totalidad, en virtud de que su contenido, se convirtió en obsoleto para la nueva forma de cálculo de los Pagos Provisionales.

10.- Artículo 13. Se derogó éste Artículo señalaba el tratamiento aplicable a los contribuyentes que percibían dividendos y gozaban de una reducción de impuesto por su actividad. Su desaparición se debió al nuevo tratamiento fiscal de los dividendos, que para 1989 se implementó.

11.- Artículo 14 de la L.I.S.R., y Artículo 8 fracción I de la ley de Reformas:

Creemos necesario hablar sobre éstos dos Artículos, ya que aún cuando, el Artículo 8 fracción I de la ley de Reformas estableció en su texto la entrada en vigor, del Artículo 14 de la ley del I.S.R y que a su vez ésta contenía la base de cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades. Lo que nos acontece son los elementos y el procedimiento, para llegar a la renta gravable y que esta sirva de base para la P.T.U.

Es menester también, hacer énfasis que este procedimiento de cálculo de la P.T.U. entró en vigor a partir del 1°. de enero de 1989, y cuya vigencia se daría hasta el 1°. de enero de 1991, lo anterior, debido a la desaparición a partir de 1989 del Título VII de la ley, el cual contenía la base de cálculo de la misma.

**Procedimiento : Fórmula :**

**Total de Ingresos Acumulables**

- Intereses Acumulables
  - Ganancia Inflacionaria
  - + Ingresos por Dividendos (incluye en acciones ó reinvertidos)
  - + Intereses Nominales Devengados a favor ( no incluye utilidad cambiaria )
  - + Utilidad cambiaria
  - + Diferencia entre monto de la enajenación de Activos Fijos y la Ganancia Acumulable por las mismas
  - Deducción Autorizadas salvo :
    - a) Dividendos
    - b) Inversiones
    - c) Intereses
    - d) Pérdida Inflacionaria
  - Depreciación Contable
  - Reembolso de Dividendos Capitalizados
  - Intereses Nominales Devengados a Cargo ( no incluye Pérdida Cambiaria )
  - Pérdida Cambiaria
- 
- = RENTA GRAVABLE BASE DE P.T.U.**

Respecto de la fórmula anterior, cabe aclarar lo siguiente :

- a) Los intereses acumulables y la ganancia cambiaria a que se refiere la fórmula y que se deben disminuir, son los citados en el Artículo 7-B de la Ley para 1989 .
- b) Los dividendos a los que alude la fórmula y que se deben adicionar, son todos aquellos que recibiera el contribuyente, sin importar si fueron en acciones de la misma sociedad, o bien que se hubieren reinvertido en la misma antes de los treinta días siguientes a su distribución.

Resulta importante mencionar que el Artículo 14 no incorporó en el cálculo de la base, a los ingresos por dividendos no en acciones o no reinvertidos, entre los que se encontrarían los dividendos normales en efectivo, sin embargo, el Artículo 15, último párrafo de la Ley establecía que todos los ingresos por dividendos que se percibieran de otras sociedades mercantiles, incrementarían la renta gravable para P.T.U. que se establecía en el Artículo 14 de la L.I.S.R. de 1989 .

- c) Los intereses devengados a favor y/o a cargo que se tenían que adicionar y/o disminuir respectivamente, no incluían los resultados cambiarios que pudieran tener los contribuyentes, además de que serían los nominales, es decir, sin aplicarles el componente inflacionario.
- d) La utilidad cambiaria, de la cual hace mención la fórmula y que se adiciona fué también la nominal, debiendo haberla in

cluido hasta el ejercicio en que las deudas ó créditos sean exigibles conforme al plazo originalmente pactado.

Si en algún caso se hubieren pagado ó cobrado con posterioridad a esa fecha, la utilidad cambiaría que en su caso se originara en ese lapso (entre exigibilidad y realización), se adiciónaria hasta el ejercicio en que efectivamente se cobraron ó pagaron.

- e) La adición de la diferencia entre el monto de la enajenación de bienes de Activo Fijo y la Ganancia Acumulable por las mismas, se consideró con el fin de incorporar la totalidad del importe de la enajenación, para posteriormente en el cálculo disminuir el remanente de la depreciación histórica.
- f) La salvedad mencionada dentro de las deducciones, se debió a que tenían un tratamiento diferente en el proceso de cálculo.

Cabe hacer la aclaración de que se continuó dentro del Artículo 14 de la ley, mencionando la deducción de dividendos, a pesar de que la misma ya no se encontraba en ley. Sin embargo, consideramos se hizo con el fin de que se aplicara en los casos de ejercicios montados 1988 - 1989 .

- g) La disminución de la depreciación contable histórica, debió calcularse aplicando al monto original de las inversiones, la tasa de depreciación que utilizara el contribuyente, sin que ésta excediera de los porcentajes máximos que fijara la propia ley. En aquéllos casos en que un Activo Fijo haya sido enaje

na ó dejado de ser útil, la parte del monto original de la inversión la parte no deducida se podía disminuir conforme al propio Artículo 14.

- h) El concepto de "Reembolso de Dividendos Capitalizados" que dentro de la fórmula se resta, debieron ser en valor nominal, siempre y cuando los mismos se hubieren recibido en ejercicios anteriores, mediante acciones de la misma sociedad que los distribuyó, ó bien se hubiesen reinvertido en la misma dentro de los 30 días siguientes a su distribución.
- i) La disminución de la pérdida cambiaria se realizó ó debió realizarse a valores nominales. Esta pérdida cambiaria se incluyó hasta el ejercicio en que fué exigible la deuda ó crédito que la originaron; ó bien por partes iguales durante cuatro ejercicios a partir de aquel en que se sufrió la pérdida.

Cuando las deudas ó créditos que originaron la pérdida cambiaria se liquidaron con posterioridad a su exigibilidad, el monto de la pérdida generada entre ambas fechas (exigibilidad y liquidación), se disminuirá en que las mismas se liquidaron.

De todo lo antes comentado, se puede observar que evidentemente se pretendió obtener una base de P.T.U. similar a la existente en 1988, es decir, equivalente a la Utilidad Fiscal del Derogado Título VII, salvo por la deducción de adquisiciones que no se substituye por el costo de ventas.

12.- Artículo 15. Este Artículo se reforma en varias partes de su texto, siendo la más importante la efectuada en su último párrafo estableciendo que los dividendos ó utilidades percibidas de otras sociedades mercantiles residentes en México, no se considerarían como ingresos acumulables, esto es que los ingresos por dividendos no debían considerarse para la determinación de la utilidad fiscal.

El cambio antes señalado formó parte de los ajustes que se realizaron en la ley, correlacionado al régimen fiscal aplicable a los dividendos de 1989.

Las demás modificaciones, se realizaron exclusivamente para adecuar la redacción al cambio en dividendos, antes comentado.

13.- Artículo 16 fracción I. La reforma a éste Artículo modificó el momento en el que se considerarían obtenidos los ingresos por enajenación de bienes ó prestación de servicios.

En principio se eliminó en ley que la acumulación de éstos ingresos fuera a la celebración del contrato respectivo. Para quedar establecido que la acumulación de ingresos por la enajenación de bienes ó prestación de servicios, sería en el momento en que ocurriera el primero de los supuestos establecidos en los incisos, a), b), c) ó d), de la propia fracción I.

Se reforma el inciso c) de esta fracción, para señalar que además de

la fecha de cobro, otro de los supuestos de acumulación del ingreso por enajenación de bienes o prestación de servicios, es la fecha de exigibilidad parcial o total del precio o contraprestación pactada.

Se adicionó el inciso d) a la misma fracción para señalar como otro supuesto de acumulación, de estos ingresos, el momento en que se reciban títulos de crédito como pago o en garantía del precio o contraprestación pactada.

14.- Artículo 17 fracción V. Esta fracción se modifica, para limitar como ingreso acumulable, los provenientes de reducción de capital o liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea accionista o socio.

Esta situación derivó del hecho de que los dividendos ya no serían considerados como ingresos acumulables para las sociedades acumulables.

15.- Artículo 18. Este Artículo se reformó en principio para establecer que no se podía ajustar el monto original de la inversión de títulos valor, en los términos de éste Artículo, cuando los rendimientos que generen se consideren íntegros de conformidad con lo establecido en el Artículo 7-A de la ley.

Con ésta disposición, conjuntamente con la establecida en el Artículo 7-B de la ley de 1989 (ya comentada anteriormente), eliminó el error existente en 1988 de considerar doble efecto inflacionario en algunos títulos de crédito; además logrando separar a los títulos de crédito por grupos de ingreso y ajuste,

unos al componente inflacionario y otros al monto original de la inversión.

En segundo punto se realiza una modificación al texto de este Artículo, para establecer en 1989 que la ganancia en la enajenación de los bienes se relados en este Artículo, se obtendrían de restar el ingreso resultante de la operación, el monto ajustado de la inversión.

Por último, se adicionó un segundo párrafo a este Artículo, que tuvo por objeto prohibir la aplicación del mismo en el caso de enajenación de accio nes. El ajuste que conforme a este Artículo se realizaba a las acciones, se es tableció en el Artículo 19 de la ley de 1989.

16.- Artículo 19. Se reforma totalmente el procedimiento para determinar el costo fiscal ajustado de las acciones.

En primer término la forma de cálculo se debió realizar determinando un costo promedio por acción, que incluía todas las acciones que el contribuyen te tuviera de la misma emisora a la fecha de la enajenación, aún y cuando no enajenará la totalidad. Esto es que en cada enajenación de acciones se debió determinar el costo fiscal ajustado de todas las que se tuvieran de la una mis ma emisora, con lo cual se obtenía un promedio por acción de dichos costos. Es te mismo costo promedio por acción se compararía contra el ingreso promedio por acción, con el fin de obtener la ganancia acumulable también por acción.

El procedimiento para determinar el costo promedio por acción para 1989, es el siguiente :



Costo Comprobado de Adquisición Actualizado
+ 90% de Las Utilidades Actualizadas
- 90% de Las Pérdidas Actualizadas
- 90% de Los Dividendos Actualizados
<hr/>
= Monto Original Ajustado
+ Total de Acciones a la fecha
<hr/>
= Costo Promedio por Acción.

Como se puede observar en la fórmula anterior, las utilidades, pérdidas y dividendos se incorporan en igual forma que en 1988, pero exclusivamente en un 90%.

- a) El costo comprobado de adquisición de la fórmula, se debe ajustar con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido entre el mes de adquisición y el mes inmediato anterior al de enajenación.

Lo más importante de la modificación a éste Artículo, fué que una vez calculado el costo promedio de cierta enajenación, este mismo costo serviría para considerarlo como costo comprobado de adquisición, en enajenaciones posteriores; y como fecha de adquisición para efectos de ajustes, la de la última enajenación de acciones de la misma emisora.

Asimismo, se consideraría que no tienen costo comprobado de adquisición, las acciones adquiridas por capitalización de utilidades u otras partidas del capital contable, así como por reinversión de dividendos dentro de los 30

días siguientes a su distribución; excepto cuando por estas acciones ya se calculó el costo promedio en enajenaciones anteriores. Sin embargo, a pesar de no tener costo comprobado de adquisición, fué necesario incorporarlas para el cálculo del ajuste por utilidades, pérdidas y dividendos.

- b) Las utilidades y pérdidas, deberán ajustarse de igual forma que el costo comprobado de adquisición.

Para éstos casos exclusivamente se considerarían las utilidades y pérdidas de ejercicios terminados y, en su caso, solamente se considerarían las posteriores al 1º. de enero de 1975 .

La fórmula para calcularlas, es la siguiente :

Utilidad Fiscal del Ejercicio

- I.S.R. del Ejercicio

- P.T.U. del Ejercicio

- No deducibles del Ejercicio \*\*

Utilidades a Considerar

\*\* Excepto las señaladas en las fracciones IX y X del Artículo 25 de la ley (reservas para indemnizaciones y primas de antigüedad y otras provisiones)

Por lo que respecta a las pérdidas, éstas se calcularán exclusivamente considerando la diferencia entre el total de ingresos acumulables del ejercicio, y las deducciones autorizadas en el mismo.

En el caso de empresas con bases especiales de tributación, la utilidad a considerar sería la que sirvió de base para el cálculo de la P.T.U.

El Artículo 8 fracción VI de la ley de reformas, marcó las bases para el cálculo de la utilidad ó pérdida a considerar en aquéllos casos de los ejercicios que estuviesen comprendidos total ó parcialmente, en la época de transición (1987, 1988), para éstos casos se estableció que la utilidad ó pérdida a considerar se determinaría conforme al Artículo 19 y 19Bis de la ley vigente en ejercicio de que se tratase, aplicando a ambos el porcentaje de transición vigente en el ejercicio. En el caso de ejercicios montados en forma proporcional, y sumando algebraicamente ambos para determinar una sola cifra.

- c) Los dividendos se ajustarán con el factor de actualización del mismo modo que los dos puntos anteriores.

Resulta importante señalar, que los dividendos en acciones ó reinvertidos en la misma sociedad dentro de los 30 días siguientes a su distribución, no se considerarían para efectos del cálculo en cuestión, sino hasta el momento en que se realice su reembolso. Esta modificación tiene su contrapartida en considerar que los mismos dividendos no tienen costo comprobado de adquisición.

17.- Artículo 22 fracción IX. Se deroga esta fracción, la cual contenía la posibilidad de deducir los dividendos pagados.

Esta modificación obedeció a la desaparición en ley del sistema de deducción y acumulación de dividendos, la cual hemos venido comentando.

18.- Artículo 24. De este Artículo se hicieron varias modificaciones en diferentes fracciones, que lo forman .

Como consecuencia del Artículo antes mencionado, se derogó la fracción III, de éste Artículo el cual contenía los requisitos para la deducción de los dividendos.

A la fracción XVIII, se incorporó un nuevo requisito para poder tomar la deducción inmediata de bienes nuevos, de activo fijo, el cual consistió en llevar un requisito específico de las inversiones sobre las cuáles se optó por este sistema de deducción. Dicho registro debe formularse en conformidad al Artículo 58 fracción IV de la ley, el cual se comentará más adelante.

La fracción XX, se reformó para reducir el monto máximo deducible por el pago de automóviles y motocicletas, cambiando el monto máximo de pago por cada día de uso, de 14 y 7 veces el salario mínimo general del Distrito Federal en 1988, a la 6.5 y 3.5 veces el salario mínimo general del Distrito Federal, respectivamente.

19.- Artículo 25. En el texto de la fracción I de éste Artículo, se estableció, que no serían deducibles, para efectos del impuesto sobre la renta, los pagos del nuevo impuesto al activo de las empresas a cargo del propio contribuyente.

En su fracción VIII, se incorporó una disposición, la cual establecía la no deducibilidad de intereses devengados por préstamos ó adquisiciones de

ciertos títulos de crédito, cuando el préstamo ó adquisición se efectuara a personas físicas ó morales con fines no lucrativos. Los títulos de crédito que tienen esta limitante eran los Cetes, Pagares, Bonos de Desarrollo del Gobierno Federal y créditos ó títulos de crédito señalados en el Artículo 125 de la ley.

La fracción XIV del Artículo 25 de la L.I.S.R estableció una limitante en la deducibilidad de pagos por renta de aviones.

20.- Dentro de las limitaciones para deducibles, es necesario hacer énfasis, en que el Artículo 8 de la ley de reformas, señaló :

En su fracción VIII, que cuando se hayan adquirido activos fijos mediante el pago parcial con CEPROFIS, el monto deducible máximo de los mismos, en los términos de los Artículos 41 ó 51 de la ley, será el monto original de la inversión disminuido con el importe de los mismos CEPROFIS.

En su fracción X, se señaló que cuando por bienes adquiridos a partir del 1º de enero de 1989, se optaba por tomar la deducción inmediata de bienes de activo fijo, se podía deducir solamente el 60% de la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión, el por ciento aplicable de conformidad con el Artículo 51 de la ley.

21.- Artículo 51-A fracción I. Se retira de éste Artículo, el procedimiento de ajuste al monto original de la inversión, que se utilizaba cuando se ejercía la opción de darle efectos a ésta deducción desde los Pagos Provisionales. El de

rogar este procedimiento de actualización, es consecuencia de que se haya retirado la opción para el contribuyente, de elegir entre darle efectos a la deducción inmediata desde los Pagos Provisionales, o bien hasta el impuesto del ejercicio. (Ver comentario del Artículo 12).

22.- Artículo 58, fracción IV. Como ya se mencionó, en 1989 se estableció la obligación de llevar un registro especial para las inversiones por las que se optó por tomar la deducción inmediata de bienes.

Tal registro, debe contener la información siguiente :

- a) Descripción del tipo de bien de que se trate.
- b) El porcentaje de deducción que le correspondió, de acuerdo al Artículo 51 de la Ley.
- c) El ejercicio en que se aplicó la deducción.
- d) La fecha de baja del bien en los activos del contribuyente.
- e) Los datos de la documentación comprobatoria que respalde la deducción.

Se menciona también que la descripción de los bienes por los que se tomó esta deducción, tuvo que registrarse a más tardar el día en que el contribuyente presentó o debió presentar la declaración del ejercicio en que se efectuó la deducción, salvo en el caso en que el bien se haya dado de baja.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN



**"ANALISIS DE LA EVOLUCION DE LOS PAGOS PROVISIONALES  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES  
MERCANTILES O MORALES Y SU IMPACTO EN EL ENTORNO  
ECONOMICO, JURIDICO, FISCAL, FINANCIERO Y CONTABLE  
EN MEXICO**

**DURANTE EL PERIODO DE 1975 A 1990"**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A N :**

**CASTAÑEDA FLORES HECTOR**

**FRANCO RUL CESAR**

**LUNA MARTINEZ JORGE ROGELIO**

**O C M A N C O N G E R N E S T O**

**ASESOR: LIC. JOSE FRANCISCO ASTORGA Y CARREON**

1990.

Para este año, fué cambio importante; dar un nuevo tratamiento a Sociedades incluidas en el Título III; principalmente a las asociaciones y sociedades civiles; pues tributarían como una sociedad mercantil (Título II). Por ésta razón fué necesario realizar un análisis para determinar un nuevo nombre para el título II que hasta 1989, se denominó de Las Sociedades Mercantiles; para 1990 es título II de las Personas Morales.

La reglamentación del inciso anterior queda establecida en el Artículo 10 y Artículo transicional 11°. Bis fracción IX. Este cambio trajo como consecuencia que las autoridades Hacendarias terminaran con paraísos fiscales, pues en 1990 comprende el título II a todas aquéllas sociedades caracterizadas por sus fines no lucrativos.

Tal situación; hizo la necesidad de adecuar a la ley del I.S.R. una vez más; por eso en las disposiciones transitorias donde se establece en las disposiciones generales, que el impuesto del 35% vigente hasta 1989 por el 36%, teniendo la tendencia de subir hasta un 37%.

Lo anterior, estribó en que las autoridades aseguraron en sus disposiciones transitorias que así debería de aplicarse; la disposición transitoria mencionada subió la tasa del impuesto para 1990, del 35% que dice el Artículo 10 al de 36%. Debido a que en 1989 las disposiciones transitorias en el año pasado que la tasa del 35% deberían de cambiarse al 37% que aparece en los textos legales.



Las diferencias principales son :

- a) Que el 36% no se aplicaría para las retenciones sobre suel  
dos (Artículo 80).
- b) Ni a la tarifa de las personas Físicas (Artículo 141), sino  
a las demás del 35% que mencione la ley.
- c) Esta disposición fué transitoria y contenía el procedimiento  
a utilizar por las empresas con ejercicios montados para cal  
cular en 1989, el impuesto al 37% y en 1990 al 36%.

Con el cambio mencionado, el Artículo 12 referente a los Pagos provi  
sionales de las Sociedades Mercantiles, hoy Personas Morales, quedó de la si  
guiente forma :

La modificación para éste Artículo en primera instancia, se refiere  
al plazo de presentación de los Pagos Provisionales del día 17 para reducirse y  
quedar en el día 11 del mes inmediato posterior a aquel que corresponda su pre  
sentación. La disposición que aclaró que los Pagos Provisionales que deberían  
de presentarse en enero de 1990, podían hacerse de acuerdo a la legislación vi  
gente al 31 de diciembre de 1989 .

La fracción 1 del Artículo 12, establecía que en sus párrafos 1 y 2  
que para calcular el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejerci  
cio de 12 meses, debería dividirse la utilidad fiscal entre el total de ingre  
sos acumulables restados de la ganancia inflacionaria.

En el segundo párrafo de éste Artículo que en 1990 se derogó, establecía la posibilidad de sumar en el denominador el saldo promedio anual de los créditos multiplicados por el factor de ajuste anual que señalará el Congreso de la Unión.

Cambia esta situación para quedar así : dividir la utilidad fiscal añadida a la deducción adicional A. 51 si la hubo, entre los "Ingresos Nominales".

Estos "Ingresos Nominales" quedaron definidos en el nuevo penúltimo párrafo añadido a este Artículo, que definió la circular No. 22 de la miscelánea fiscal de 1989, y que son :

*Los acumulables, excepto la ganancia, y considerando los ingresos por intereses y ganancia inflacionaria sin restar del componente inflacionario.*

Analizando la fórmula y su cambio; el sumar la deducción del Artículo 51 a la utilidad fiscal al numerador; sin considerar la suma de los saldos promedios de los créditos del año pasado ajustado, permitió no restar de los ingresos el componente inflacionario de los intereses ganados.

Cambio que se concibió en la idea de simplificar el cálculo (que se hace una vez al año), con la observación de que en el numerador hay elementos que no son correspondidos en el denominador; es decir en forma ejemplificativa.

"La utilidad fiscal comprende la ganancia inflacionaria, que se resta en el denominador".

lo que técnicamente, no ha sido aceptado porque se considera una simplificación convenenciera (para el fisco).

Tomando la fracción II su reforma consistió en decir que para el Pago Provisional, el coeficiente de utilidad se aplicaría a los ingresos nominales. En 1989, se hablaba de los acumulables sin considerar adiciones ó reducciones por componentes inflacionarios de deudas ó créditos como se hacía en 1976 u 82, etc... además de hecho no hay cambio en la cifra de ingresos que se utiliza pa ra aplicar el coeficiente. Lo que consideramos el cambio sin trascendencia.

Retomado a los Ingresos Acumulables de las Personas Morales (Artículo 15), solo se cambian las expresiones de Sociedades Mercantiles por Personas Mo rales y el segundo párrafo menciona ahora conceptos que no se consideraban in gresos y la leyenda "para los efectos de ésta ley", lo que ocasionó que entra ran en conflicto el régimen optativo del I.S.R. sobre los ingresos, por la de "para este título" aprisionando a ingresos que no estaban considerados para Pe rsonas Morales, sólo para las Personas Morales del título II de la ley.

Los ingresos acumulables establecidos en el Artículo 11°. fracción XI y XIX bajo el esquema de para desgravar a aquellos ingresos que se tenían que acumular en el título II después de hacerlo para el título VII y entre, con siste en aplicar el resultado el 35% en la proporción del Artículo 801 vig ente para el año en que se acumuló para título VII.

La disposición anterior, fué anexada el 3 de abril de 1989 como núme ro 76-A, en la circular de miscelánea, estableciendo que el causante debería ha

ber presentado declaración complementaria por estas partidas. Pero una vez me diante circular en miscelanea del 5 de junio del mismo año, se dejó sin efecto tal señalamiento, indicando ahora que se pagaría en la declaración normal del mes den que se obtuviera el pago, cambio enumerado como el 76-B, y para con cluir este aspecto, resultó una modificación 76-C; para indicar que los contri buyentes que tuvieran que hacer las declaraciones conforme al señalamiento 76-B tendrían que pagar el impuesto del ejercicio mediante la declaración anual.

En los Artículo transicionales 801 y 803 que fueron derogados, que es taban dirigidos a aplicarlos en las disposiciones transitorias aparecida en el Artículo 10 fracción VI de la ley, los cuáles indicaban una situación anterior de igual semejanza al indicar que los ingresos que tenían que acumularse los in gresos para título VII con posterioridad de haberlos acumulado para el título II, como son los casos de la ganancia inflacionaria ó los ingresos en efectivo por obra de inmueble ejecutada.

**ACUMULACION PARCIAL POR COBRO PARCIAL (ARTICULO 16 FRACCION I INICISO C).**

Como recordamos en el transcurso de las correcciones fiscales a la ley del I.S.R ha sido mencionado el aspecto del momento en que se percibe el in greso y se vuelve exigible por parte del fisco; situación que desde 1987 ha si do motivo de inconformismos y controversias por partes de las Sociedades Hora les.

Se mencionó también que en parte la medida de no haber mencionado el momento de la exigibilidad atentaba contra principios constitucionales, no obstante a lo anterior, los causantes tienen un beneficio relativo por esta nueva disposición, inclusive, en virtud de que los anticipos a cuenta de los precios que para la empresa son un financiamiento de la operación.

En relación a ésta modificación, el impuesto al valor agregado, no contempló en sus articulados, la correlativa reforma, coincidiendo en el plazo de la entrega del bien tres meses después del primer anticipo.

Como medidas contra la evasión fiscal, el Artículo 17 fracción IX, previno a los contribuyentes contra las cantidades recibidas para efectuar gastos por cuentas de terceros, salvo que contengan la documentación comprobatoria.

Otra de las situaciones contempladas en la ley del I.S.R., es la regulación de los ingresos por inversiones y sus costos indicados en el Artículo 19 y 19-A; específicamente se había dictado la disposición de que el costo promedio por acción y su relación con su ingreso que obtiene las Sociedades Morales, por conceptos de su enajenación y quedando de la siguiente forma :

- a) En muchos de los conceptos y preceptos, se cambia el término de las sociedades mercantiles, por el de Personas Morales.
- b) La definición de utilidades ó pérdidas a sumar al costo de las acciones, pasó al Artículo 19-A 5°. párrafo.
- c) Se eliminó la posibilidad de tomar el clásico 90% de las utilidades pérdidas y dividendos, para sumarlos ó restarlos a

Los costos comprobados de la adquisición de acciones.

- d) Se incluye en la fracción II del Artículo 19, el concepto de que sólo se deben de considerar las utilidades ó pérdidas de ejercicios terminados en el inciso b), se incluyó un nuevo texto relativo a sumar al costo de las acciones, los dividendos ó actualizados percibidos por la persona moral de otras personas residentes en el territorio nacional en proporción a las acciones que tuviera el contribuyente, excluyéndose los dividendos percibidos entre el 1 de enero de 1983 y el 31 de diciembre de 1988, en razón de que eran acumulables y formaban parte integral de la utilidad que se suma al costo de las acciones.

Por otro lado, la resta de los dividendos presentó excepciones aplicables para este efecto :

- Los dividendos ó utilidades distribuidos del 1 de enero de 1987, al 31 de diciembre de 1988, porque se dedujeron en utilidad fiscal.

Se consideraron para restarse los dividendos que no provinieran de la cuenta de utilidad fiscal neta, si se hubiese efectuado la retención del caso, porque se restaría de lo que no es utilidad fiscal que no se acumularía.

Los distribuidos en acciones y aquellos que fueron reinvertidos dentro de los 30 días siguientes en aumento de capital de

la misma persona moral que los distribuyó.

La fracción III de éste Artículo, sólo incluyó una disposición y ésta se refería a la disposición de que las Sociedades de Inversión común, las cuá les el monto original común ajustado se determinaría sin efectuar el ajuste el inciso a) de la fracción II del Artículo en comentario, considerando únicamente a los dividendos ó las utilidades percibidos ó pagados, a partir de enero de 1984 .

No se ha podido precisar si éste tipo de ajuste tiene las finalida des siguientes :

- Si era para calcular el costo comprobado de adquisición actua lizado a las acciones, menos las utilidades ó pérdidas actua lizadas.
- Si solamente el no sumarlas ó restarlas, el costo comprobado de adquisición actualizado tiene ó no repercusión.

En 1990, se puede decir con cierta sorpresa, que sus cambios son prin cipalmente sobre algunos conceptos deducibles; curiosamente en el periodo revi sado y más precisamente en 1975; el cambio sustancial fueron éstas.

Primas de seguros : (Artículo 24 fracción XIII).

Solo sufre dos modificaciones consideradas importantes :

- 1.- Se elimina la necesidad de efectuar pagos a instituciones mexicanas; indicándose que sólo deben hacerse conforme lo dicta la materia.
- 2.- Se estableció que para deducir el gasto durante la vigencia de la póliza, no se permitió hacer préstamos a persona alguna, haciéndose más amplia la cobertura de éste requisito.

Deducción de Bienes comprados en el extranjero (Artículo 24, fracción XVI).

Se añadió un segundo párrafo, que estableció que para deducir las compras en el extranjero, sólo se podrán hacerse hasta que se importaran o siempre y cuando se tengan en un establecimiento en el extranjero.

Renta de Autos y Motocicletas (Artículo 24, fracción XX).

Se derogó la limitación de deducir el 6.5 veces ó 3.5 veces el salario mínimo general por días, por el uso de automóviles ó motocicletas; [29 de febrero de 1989], referencia en que había quedado ampliada a 16 veces para los automóviles; condicionándolo a que se pagaran a empresas dedicadas exclusivamente a rentarlos al público en general. Y que éstas últimas tuvieran autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Impuesto al Activo No Deducible (Artículo 25, fracción I).

La empresa eliminó la palabra "de las empresas", de la frase ".....



Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo de las empresas a cargo del contribuyente, con lo cual la deducibilidad no fué extensiva para las personas morales que ahora comprende éste título.

Restricción a los Gastos de Autos (Artículo 25, fracción II).

Se eliminó la proporción de deducibilidad al de los Gastos de Autos y Automóviles en relación a su monto original de inversión.

Consumos en Restaurantes ó Bares (Artículo 25, fracción V).

No es nada nuevo, pues ya se había mencionado que los gastos de representación no eran deducibles añadiéndose sólo el término "...incluyendo los consumos en restaurantes ó bares...", no afecta a la deducibilidad de los gastos en restaurantes que se efectúen en viáticos, ni a comidas que no sean gasto de representación.

Gastos de Comedores (Artículo 25, fracción V).

Se dispuso que los gastos de comedores estuvieran a disposición de todos los trabajadores en general.

Interés no deducibles sobre préstamos de valores gubernamentales (Artículo 25, fracción VIII).

Se refiere a la no deducibilidad de intereses en caso de préstamos de títulos de valor específicos, cuando se traten de una persona distinta a la persona moral.

Renta de Autos Importados [Artículo 25, fracción XIV, último párrafo]

No son deducibles los gastos por renta de autos importados ó su uso temporal.

Se elimina la no deducibilidad parcial de pérdidas en ventas de autos equiparando el cambio de la no deducibilidad del monto original en proporción del gasto, este Artículo lo elimina totalmente en cuanto a pérdidas parciales.

Pérdidas no deducibles en la enajenación de títulos de valor [Artículo 25, fracción XVIII].

Los dos párrafos se modificaron para substituir los términos "partes sociales", obligaciones y otros valores mobiliarios, "por la expresión otros títulos de valor" y en segundo párrafo se redacta la regla de actualización de las pérdidas sin variar su contenido.

Pagos de Primar por cobertura cambiaria, no deducible (Artículo 25 fracción XX).

Este Artículo es importante, en virtud de que el fisco ha especulado con las disposiciones que regulan a éstas partidas como veremos :

- 1) Las eliminó de ser consideradas con interés.
- 2) Las considera ahora como créditos, las primas pagadas con motivo de cobertura cambiaria y las percibidas por el mismo concepto, las considera deudas.

3) Ahora se consideran no deducibles.

Los fiscalistas pensaron lo siguiente :

- Que lo que el fisco deseaba imponer, era que quien pagara la prima la debió considerar como un anticipo (crédito) a un proveedor de moneda extranjera; este lo deberá considerar como pasivo (deuda).
- Al momento de la compra-venta, la prima formaría parte del precio pagado por la moneda y en ese momento sería parte de la diferencia cambiaria, contra lo que fué registrada originalmente la duda del mes anterior para quien compró la protección cambiaria y el vendedor tendrá utilidad, realizada en el momento de la venta.

Contablemente, se consideró que ésto era correcto; en virtud de que la prima que se pago es parte de precio convenido y no debe de registrarse contra resultados inmediatamente. De hecho, se hacía un cargo mensual por el deslizamiento hasta el momento de la compra-venta.

Inversión del Fondo de Pensiones [Artículo 28 fracción II].

Continuando con las disposiciones de dar nuevos conceptos de los títulos valor, se substituye "bonos emitidos por la federación", por "valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el registro nacional de valores e intermedios".

La Camara de Diputados, restituyó en esta fracción 11, la supresión que había hecho el ejecutivo en su iniciativa de la posibilidad de reinvertir el 70% en casa trabajadores. Era evidente, que el Ejecutivo tuvo razón en no prohibir la inversión de estos fondos en bolsas; pues debe de haber liquidez pa ra cubrir las pensiones.

2.3) EFECTOS FINANCIEROS DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL I.S.R. EN LAS SO  
CIEDADES MERCANTILES Y/O MORALES.

Los cambios en las disposiciones que atañen al procedimiento del cálculo de los pagos provisionales del I.S.R. tienen efectos financieros que las sociedades mercantiles pueden evaluar y preveer, teniendo así posibilidad de amortiguar el impacto que estos tendrán en sus finanzas; de tal modo que las empresas busquen maximizar sus recursos para mantenerse en planos de cre  
cimiento y desarrollo, motivando a sus estrategias financieras a plantearse oportunidades adecuadas para cumplir con los enteros sin ver perjudicada sus ciclos de operación y financiero respectivamente.

Esta situación, es un de los tantos razonamientos de porque reali  
zar la planeación financiera y sobre todo la planeación fiscal.

Durante el análisis que efectuamos en puntos anteriores, existieron ino  
vaciones fiscales que incluían conceptos novedosos y sobre todo algunos que no tan sólo perturbaron el equilibrio contable y financiero de las empre  
sas; razón que nos obliga a plantear los efectos que se presentaron.

Durante el año de 1975; el efecto estuvo centrado principalmente so  
bre las utilidades que determinaron las empresas, porque se dictó que sólo po  
drían deducirse aquéllos gastos que fueran estrictamente indispensables para  
sus operaciones; situación provocada por la disposición de derogar el párrafo  
referente "normales y propios".

Es decir, el fisco cierra a las sociedades mercantiles el acceso a deducir cuanto gasto hicieren obligándolos a considerar aquéllas partidas que se relacionaron directamente con sus transacciones; las deducciones entran principalmente en juego para determinar la base para el cálculo de los pagos provisionales, misma que al cerrarse la brecha obligó al causante a declarar en forma más coherente y razonable.

Además, era el primer paso para evitar que siguieran determinándose pérdidas cuantiosas que permitiera la no presentación de los pagos provisionales, dañando al ingreso Federal.

En 1976, las empresas continuaron analizando sus posibles opciones para obtener mayores utilidades, pero el fisco tocó el aspecto del tratamiento de la amortización de las pérdidas fiscales; para ajustar el cambio en la materia del año anterior; la explicación es simple, una vez regulado los conceptos deducibles tocaba normar el comportamiento de las pérdidas, pues la ley en su confusión indicaba que cuando estos se tuvieran, no se efectuarían los pagos provisionales; lógicamente todas las empresas o las que podían manejar a su conveniencia sus deducciones automáticamente lo hacían con sus pagos provisionales, luego entonces y para este año en particular, se expresó de manera tácita; que si la pérdida pendiente de amortizar no era superior al Ingreso global gravable proporcional, se efectuarían dichos enteros sobre la diferencia resultante; no obstante que la ley no contempló limitar en tiempo a cuantos ejercicios se refería.

Situación que también propició ventaja a las sociedades mercantiles porque tales amortizaciones financiaban a las empresas de igual manera que en el año anterior, pues no obstante a que se obliga a realizar el entero, esto no quería decir que declararían al tope máximo, pudiendo continuar con sus proyectos financieros.

En 1979, junto con las expectativas de desarrollo industrial, el im puesto sobre la renta presentó un nuevo artículo 20-A y que trataba acerca de deducir un porcentaje permitido sobre aquéllos bienes adquiridos al final del ejercicio de 1978; ésta deducción adicional, sólo tenía una leve ventaja para las empresas en general; ya que su influencia en el pago provisional del I.S. R. sólo se instauró para suavizar el cálculo de los pagos provisionales, y más que nada en el del pago anual.

En 1983; las empresas tendrían que evaluar el efecto financiero que traía consigo la denominada transparencia fiscal, avocada exclusivamente a identificar los ingresos por concepto de dividendos que la empresa obtenía y los que pagaba a sus socios ó accionistas, en primera instancia esta transparencia fiscal fué instaurada como otro medio de fiscalización para obligar a tributar al causante.

Esta se indicó en el título I de las disposiciones generales y buscaba que las personas que obtenían dividendos de empresas extranjeras residentes en el extranjero, cuando su inversión en aquéllas era superior al 10% de su capital, deberían de optar por un 42% ó un 55%, a pagar; en sí con la de

puración de la ley del I.S.R.; se separa a las Sociedades Mercantiles de las personas físicas con actividades empresariales y con ello pudo otorgárles un tratamiento especial para sus pagos provisionales y entero de sus impuestos señalados en el Artículo 120 del I.S.R. de 1981.

I. Los Artículo directamente relacionadas son :

141 porque se supone que el decreto de utilidades es anual, por lo que se debe de aplicar ésta.

El 121. El Artículo que en este año contemplaba la disposición de la transparencia fiscal; relacionado al Artículo 120, que indicaba en sus cuatro fracciones lo que se consideraba Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Sociedades Mercantiles que eran :

I.- Ganancia decretaba por sociedades mercantiles residentes en México a favor de socios y accionistas.

Mencionando que la ganancia decretada se distribuyera por :

- a) Aumento de partes sociales ó entrega de acciones.
- b) Por concepto de capitalización de reservas.
- c) Pago de utilidades.

Se hacia la mención de el tiempo en que se consideraba percibido era el año calendario en que se decretara el reembolso, por reducción de capital y la liquidación de la persona moral.



II. En el caso de la liquidación ó de reducción de capital social de sociedades mercantiles en México.

- El reembolso decretado a favor de socios ó accionista menos el monto de sus aportaciones y previa retención del marcado en el Artículo 103 (referido al pago provisional por enajenación de Inmuebles).

III. Los intereses que marcaba el Artículo 123 de la ley general de sociedades mercantiles y la participación a las utilidades a obligacionistas u otros, por empresas residentes en México.

IV. Los préstamos a los socios ó accionistas exceptuando a :

- 1) Que fueran consecuencia normal de las operaciones de la empresa.
- 2) Que se pactaran a plazo menor de un año.
- 3) Que dicho interés pactados fueran igual ó superior a la tasa que fijará la ley de Ingresos de la Federación.

V. Que dichas erogaciones efectuadas por las sociedades mercantiles no fueran deducibles.

VI. Las omisiones de ingresos ó las compras no realizadas e indebidamente registradas.

Estos casos son ejemplos clásicos de dividendos fictos.

El Artículo 121 incluía la disposición para las personas físicas, lo siguiente :

"...Podrán acreditar contra el impuesto a que se refiere éste título, la parte del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles residente en México que correspondió a la ganancia decretada. En este caso se pagará el impuesto por dicha ganancia adicional del impuesto acreditable..."

Su fracción I, indicaba la determinación de la tasa del impuesto sobre la renta que pagaron las sociedades mercantiles en el ejercicio en que la ganancia se generó.

Dividiendo el impuesto pagado entre el resultado fiscal, el resultado se multiplicó por 100 .

La fracción II separa la ganancia decretada a favor de cada accionista ó socio en la parte proporcional de los ingresos que marcaba el Artículo 10 de ésta ley en sus fracciones I, II, III, que eran :

- I. Ganancia derivada de terrenos en su venta ó enajenación.
- II. Los dividendos ó utilidades pagados por toda clase de sociedades mercantiles residentes en México, siempre y cuando fueran accionistas ó socios.
- III. El importe de estímulos fiscales.

Para este efecto no se consideraban dentro de los ingresos obtenidos por concepto de utilidades estipulados en el III del Artículo 10, los que otra sociedad distintas a las Mexicanas (extranjeras obviamente), si pagaba la tasa del 42% sin variación alguna.

Artículo 141.

2'500,000.00		\$ 1'138,308.00
	x 55%	
6'273,350.00		<u>3'450,343.00</u>
		\$ 4'588,651.00
Menos Impuesto Acreditable		<u>3'850,000.00</u>
Diferencia a cargo del Contribuyente		<u><u>\$ 738,651.00</u></u>

Comparación del Impuesto determinado, si el contribuyente opta por cubrir el 21%.

\$ 5'000,000.00	x 21%	\$ 1'050,000.00
Comparado con la opción, le convino al contribuyente por pagar menos		<u>738,651.00</u>
		<u><u>\$ 311,349.00</u></u>

II. En forma de ejemplo :

Una industria X, obtuvo en 1981 los siguientes resultados :

Ingresos Acumulados	\$ 60'000,000.00
Costo y deducciones	30'000,000.00
Resultado Fiscal	\$ 30'000,000.00
I.S.R.	12'000,000.00 1)
Participación a los trabajadores	2'400,000.00
Reserva Legal	750,000.00
<b>Ganancia distribuable</b>	<b>\$ 14'850,000.00</b>

$$\frac{\$ 12'600,000.00}{\$ 30'000,000.00} 1) = 42\% \times 100 = 42\%$$

No hay utilidades de acuerdo del Artículo 10, sus fracciones :

- I. Utilidad en la enajenación de inmuebles.
- II. Dividendos de sociedades mercantiles en México.
- III. Estímulos Fiscales.

Aplicación de la tarifa a la parte que le corresponde de impuesto acreditable.

**Artículo 121**

§ 5'000,000.00 (42% x 77% ) =	§ 3'850,000.00
+ Dividendos Cobrados	5'000,000.00
	<hr/>
	§ 8'850,000.00
- Salario Mínimo General Anual	
( 365 x 210 )	76,650.00
	<hr/>
Base Gravable para la Persona	
Física	§ 8'773,350.00
	<hr/> <hr/>

Como efecto financiero primordial, las empresas comenzaron a resentir en el poco interés por parte de inversionistas, accionistas y obligacionistas para efectuar aportaciones que consolidarán su patrimonio, e inclusive existió la premura de escape de capitales en forma masiva hacia el extranjero, pues és ta medida afectaba a sus principales socios en sus intereses.

No obstante a lo anterior, y como apoyo a la actividad de fiscaliza ción permanente que efectuara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las auditorías fueron eficaces para determinar aquéllos conceptos utilizados por las empresas para cubrir parte de los dividendos hacia los accionistas como lo fueron los ingresos omitidos y las empresas no realizadas e indebidamente regis tradas, que cumplían una doble función.

**Artículo 121**

§ 5'000,000.00 ( 42% x 77% ) =	§ 3'850,000.00
+ Dividendos Cobrados	5'000,000.00
	<hr/>
	§ 8'850,000.00
- Salario Mínimo General Anual ( 365 x 210 )	76,650.00
	<hr/>
Base Gravable para la Persona Física	§ 8'773,350.00
	<hr/> <hr/>

Como efecto financiero primordial, las empresas comenzaron a resentir en el poco interés por parte de inversionistas, accionistas y obligacionistas para efectuar aportaciones que consolidarán su patrimonio, e inclusive existió la premura de escape de capitales en forma masiva hacia el extranjero, pues éta medida afectaba a sus principales socios en sus intereses.

No obstante a lo anterior, y como apoyo a la actividad de fiscalización permanente que efectuara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las auditorías fueron eficaz para determinar aquéllos conceptos utilizados por las empresas para cubrir parte de los dividendos hacia los accionistas como lo fueron los ingresos omitidos y las empresas no realizadas e indebidamente registra das, que cumplan una doble función.

- a) Aumentaban los conceptos de deducciones disminuyendo la base gravable, lógicamente la participación de los trabajadores a las utilidades y una base menor para el decreto de la ganancia y el entero para impuesto del I.S.R. para la sociedad mercantil y la persona física respectivamente.
  
- b) Mantenía a los accionistas inseparables a las operaciones financieras que efectuaba la sociedad mercantil.

TASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A  
CARGO DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES  
DETERMINADA CONFORME A LA FRACCION I

PORCIENTO PARA  
DETERMINAR EL  
IMPUESTO ACRE-  
DITABLE

La que exceda	%	al	%	%
del	41.5	42.0		77
"	40.5	41.5		74
"	39.5	40.5		71
"	38.5	39.5		68
"	37.5	38.5		65
"	36.5	37.5		62
"	35.5	36.5		59
"	34.5	35.5		57
"	33.5	34.5		54
"	32.5	33.5		51
"	31.5	32.5		49
"	30.5	31.5		47
"	29.5	30.5		45
"	28.5	29.5		42
"	27.5	28.5		40
"	26.5	27.5		38
"	25.5	26.5		36
"	24.5	25.5		34
"	23.5	24.5		32
"	21.5	23.5		30
"	19.5	21.5		27
"	17.5	19.5		24
"	15.5	17.5		21
"	13.5	15.5		17
"	11.5	13.5		14
"	8.5	11.5		11
"	5.5	8.5		8
"	3.5	5.5		5
"	0.1	3.5		2



Los dividendos recibidos por sociedades mercantiles, se acumulaban y gravaban al máximo porcentaje del 42%.

Se tenía que efectuar pagos provisionales sobre dichos dividendos promediando su monto entre el número de meses de cada entero, 4, 8 ó 11 .

Ademas no eran sujetos a retenciones.

A los dividendos pagados sobre sociedades mercantiles :

- a) Eran deducibles para el I.S.R. (al máximo 42%).
- b) Eran deducibles de los ingresos del año para efecto de los pagos provisionales, promediando su monto entre el número de meses para cada período.
- c) Estaban obligados a retener siempre el 55%, excluyendo a aquéllos ingresos que realizaran preponderantemente actividades empresariales y que fueran organismos descentralizados. La tasa de retención fué del 21% para los casos de sociedades que entraron a liquidación y que no pudieran deducirlos.

Los recibidos por personas físicas, estaban sujetos a que se les re tenía al 55%.

- Le eran acumulables a sus otros ingresos y acreditaran su re tención entre el impuesto personal.
- No tenía derecho a acreditarlos y su retención era definitiva

va para los casos del Artículo 122: acciones al postador no colocados entre el gran público, cuando dicha retención fue ra del 21%, para el caso de dividendos fictos y se estuviera a bases especiales de tributación.

Los efectos financieros para el fisco.

- 1) Que la instauración de la transparencia fiscal ó integración fiscal ocasiona originar otros tantos.
- 2) Económicamente; la idea era hacer al socio ó accionista un obligacionista, cuando cobrará los dividendos, sujeto gravable de las utilidades ANTES de impuestos de las sociedades mercantiles que correspondieran a ese dividendo.  
  
Así la empresa recupera el impuesto que pagó al hacer deducible el dividendo cubierto a los accionistas, pero dejó al fisco el impuesto pagado sobre las utilidades no distribuidas.
- 3) El fisco obtuvo una recaudación adicional por el aumento del 52.5 al 55% sobre los dividendos; cuando el accionista que causará una tasa mayor a sus ingresos acumulables al 52.5%, ó si eran menores perdía recaudación.
- 4) Además del incremento existente del 52.5% al 55% operó una sobretasa del 10%, elevándolo al 60.5% reflejándose en mayor recaudación.

- 5) El fisco obtuvo un financiamiento adicional decreciente, por el lapso transcurrido entre la recepción del 55% retenido a los accionistas y la recuperación respectiva para las empresas.

Para las personas físicas representó una mayor carga, desalentando su inversión en capital de riesgo, alentó la inversión en rentas fijas y al apasivamiento simultáneo de las empresas. Dándose el dicho " Empresas Pobres, Empresarios Ricos ".

Para las sociedades mercantiles fué expuesta en forma prudente por Salvador Wibani Arregui que el nuevo esquema daba a las empresas su posición de pagar su impuesto en forma definitiva y permitía su deducción de dichos dividendos en el año en que se incurriera el pago de los dividendos.

Porque el impuesto de cada año no sea pagado por cuenta de los accionistas, y no podía tratársele como cuenta por cobrar y afectar resultados.

- Para que una sociedad mercantil pudiese otorgar un rendimiento similar al del año anterior (1982) para un accionista ésta debería contemplar un desembolso adicional sobre utilidades acumuladas.

Tocando al cálculo del dividendo máximo a decretar para años posteriores y considerando que para 1983 que el dividendo es deducible de las utilidades se previnieron 2 situaciones :

- 1) Que para acordar la distribución de las utilidades del ejercicio de acuerdo a su generación, presentaba la disyuntiva legal de la ley de sociedades mercantiles, pues ésta erigía se invitara a una asamblea de accionistas para aprobar el balance que presentará las actividades a distribuir y obligaba a nulificar acuerdos contrarios, a su vez imponía responsabilidades personal para aquel funcionario que los distribuyera en contraposición a la ley.

Para eso se consideró decretar utilidades sobre años anteriores si eran suficientes; de esta manera se propuso facultar a los Consejos de Administración para pagarlos todo o parcialmente conforme existiera posibilidad financiera y fiscal (utilidades del siguiente año para deducir dichos dividendos al tope de 42% del I.S.R.).

- 2) Si se optaba por disponer de una proporción máxima del pago de las utilidades del año en que determinarán dividendos su cálculo debería contemplar :

a) Que no se podía disponer de toda la utilidad para pagar dividendos pues se consideran a la P.T.U. y la reserva legal.

b) Que dichas partidas al no ser distribuidas, formaban parte de la utilidad gravable, teniéndose que calcular una cifra proporcional al impuesto deducido y quedaron en utilidades netas en montos a pagar y reservar.

En 1984 y de ahí en adelante, el tratamiento de los dividendos continúa tomando una importancia relevante, fiscalmente y hablando de los dividendos cobrados en especial, por ser considerados acumulables para pagos provisionales, se ha quitado la modalidad de acumularlos hasta que se reciben y se dicta la disposición de acumularlos en cuanto se decreten.

Puede considerarse que la ley del Impuesto sobre la Renta, no nada más se está perfeccionando, mejor dicho observamos que se atenta contra los lineamientos constitucionales y se viola las garantías individuales, tanto de las personas físicas, sino hasta de las empresas; ya que tienen personalidad jurídica.

Como el precedente de 1984, al indicar que la ley del I.S.R. se torna agresivo, y si al hacer de los dividendos decretados acumulables antes de su percepción real, sólo está ahuyentando a la inversión que pueden propiciar las empresas y el impulso al desarrollo.

Ejemplo aproximado :

	<u>RESULTADOS FISCALES</u>	<u>RESULTADOS CONTABLES</u>
Utilidad Contable	\$ 100	\$ 100
Partidas no deducibles (+)	<u>7</u>	
Utilidad Fiscal, base P.T.U.	107	
Deducción Adicional (-)	<u>10</u>	
	97	

Efecto en utilidad contable de las dos partidas fiscales anteriores :

Impuesto sobre lo no deducible  
42% I.S.R. x 7 (-) \$ 2.94  
Reducción I.S.R. por deducción adicional  
42% I.S.R. x 10 (+) 4.20  
P.T.U. 8% sobre 107, más I.S.R.  
107 x .08 = 14.75 (-) 14.76 14.76  
.58  
I.S.R. sobre P.T.U. (42%) 6.20  
P.T.U. neta 8.56  
(1) Ut. contable aproximada, base de R.L. \$ 86.50

R.L. 5% sobre \$ 86.50, más I.S.R.  
86.50 x .05 7.46 (-) 7.46  
.58  
I.S.R. 4/R.L. (42%) 3.13  
R.L. neta 4.33

Utilidad fiscal aproximada, disponible para deducir pago de dividendos \$ 74.78

Con los datos anteriores, la declaración y la contabilidad arrojarían las siguientes cifras :

	<u>RESULTADOS FISCALES</u>		<u>RESULTADOS CONTABLES</u>
Utilidad contable	\$ 100		\$ 100
No deducibles (+)	<u>7</u>		
Utilidad fiscal, base P.T.U.	107		
 Menos :			
Dividendos pagados \$ 74.78			
Deducción adicional <u>10.00</u>	<u>84.78</u>		
Resultado Fiscal	22.22		
I.S.R. (42%)	<u>9.33</u>	(-)	9.33
	<u>\$ 12.89</u>		
 <u>Aplicación :</u>			
P.T.U. (neto a trabajadores)	8.56	(-)	<u>8.56</u>
(2) Utilidad neta contable base de cálculo del 5% de R.L. ( $82.13 \times 0.05 = 4.10$ )			\$ 82.11
R.L. (neto calculado después de impuestos).	<u>4.33</u>	(-)	4.33
Total utilidad neta fiscal aplicada	<u>12.89</u>		
Pago dividendos			<u>74.78</u>
(3) Utilidad contable remanente			<u>\$ 3.00</u>

- Notas : (1) El cálculo es aproximado dado que en contabilidad el 1. S.R. de ésta partida es deducible y sobre el neto se calcula el 5% (ver 2a. partida marcada con la referencia a ésta nota).
- (2) Muestra la R.L. que arroja el cálculo contable, distinto del neto calculado en (1).
- (3) Esta cifra es el importe de beneficio neto entre partidas fiscales no deducibles y la deducción adicional (-7+10), que no es útil para repartirla con dividendos, ya que si se incrementa el dividendo (y por ende la deducción fiscal por ellos) la utilidad fiscal antes de impuestos se reduciría y no quedaría suficiente utilidad gravable para P.T.U. y R.L.

Con el cálculo mencionado aumentaba la cifra no disponible.

- Incluyendo que el P.T.U. (8%) y la reserva legal (5%). Tienen bases diferentes. La primera sobre una utilidad fiscal y la segunda utilidad neta contable.



En 1987, se presenta una situación muy particular; la combinación de dos leyes fiscales, que conjuntamente regirían en la vida de todos los contribuyentes durante 4 años.

Ahora bien, el efecto financiero que repercutió dentro del ámbito fiscal de las entidades económicas privadas, fué el manejar dos tasas impositivas porcentuales aplicables al resultado fiscal; y siendo ambas proporcionales con el período en que se aplicarían, es decir :

BASE TRADICIONAL 42%	TASA IMPOSITIVA	BASE NUEVA 35%
80% = 33.6%	1987	20% = 7%
60% = 25.2%	1988	40% = 14%
40% = 16.8%	1989	60% = 21%
20% = 8.4%	1990	80% = 28%

	<u>B.T.</u>		<u>B.N.</u>			
1987	-	33.6%	+	7%	= 40.6%	3.33%
1988	-	25.2%	+	14%	= 39.2%	3.45%
1989	-	16.8%	+	21%	= 37.8%	3.57%
1990	-	8.4%	+	28%	= 36.4%	3.70%
1991	-	0%	+	35%	= 35.0%	3.85%
						<hr/> <hr/> 17.90%

El análisis anterior, nos explica el cambio que debía sufrir la L.I. S.R. en su periodo de transición, y muestra también que si hay una disminución real en la tasa porcentual impositiva. Pues la "Base Nueva" asigna una tasa única de impuesto al resultado fiscal de 35%, en lugar de la tarifa, que de hecho no operaba pues por mucho tiempo fué obsoleta ó incongruente con la realidad nacional, siendo el 42% la tasa aplicable para la "Base Tradicional":

Entendiendo lo anterior, el reflejo financiero en apariencia es, la reducción de la tasa impositiva; porqué nombramos "En Apariencia"; por lo siguiente :

- I.- La Base Tradicional aún cuando con una tasa ó tarifa que implicaba ineludiblemente el 42%, ésta no solicitaba que el resultado fiscal reconociera los efectos inflacionarios,
- II.- Que siendo para la Base Tradicional una tarifa, ésta debió ser progresiva, cuyo único problema era la desactualización impositiva ó adecuación de la misma, ya que comparativamente no es lo mismo pagar 35% fijo (Base Nueva), para quien tiene utilidades de \$ 20'000,000.00, que para quien las tiene de \$ 200'000,000.00 anuales.
- III.- La Base Nueva, no sólo pretendió el reconocimiento e inclusión de la inflación en el resultado fiscal; sino que aunado a esto intenta aumentar de tal modo el resultado fiscal, que no importaría que la tasa impositiva se redujera hasta un 50%.

IV.- Si bien, la ley aplicable a la Base Nueva hace una definición diferente y bastante más clara ó simplificada de lo que es el resultado y utilidad fiscal, los Pagos Provisionales se revisten de una mayor complejidad, introduciéndose en su mecánica conceptos como "Factores de Ajuste, Intereses y Ganancia Inflacionaria, reexpresión de resultados y deducción inmediata (Artículo 51)".

Una vez explicada la tasa del 42% y del 35% procederemos a centrar nuestros comentarios sobre lo más importante que se cambió en la ley, para és te aspecto.

Como primer apunte citaremos que y como reiteradamente se ha dicho que la inflación fué el principal motivo por el cual la ley del I.S.R. recibió el cambio en el procedimiento de cálculo de los Pagos Provisionales. Una vez conformado este el cambio, las empresas tuvieron la necesidad de adecuar sus finanzas para el principal de los movimientos citados en la ley. Efectuaron un anticipo mensual a cuenta del Impuesto Anual.

Financieramente hablando, y con sorpresa las sociedades morales de tectan una serie de nuevos conceptos y de un cambio trascendental en la forma del calcular el I.S.R.

Si apreciamos las condiciones : Tiempo y Complejidad, es casi seguro de que comprenderemos aún más el efecto financiero que para 1987 tuvieron que manejar las empresas.

- 1.- El fisco detectó que desde 1981 la ley debería de sufrir modificaciones similares a los cambios inflacionarios del país. Entra en juego entonces la idea de inflacionar ó indexar los impuestos. Idea que al conformarse se debieron haber previsto que un impuesto es sinónimo de erogación; por lo tanto indejar éstos a la inflación traería como consecuencia lógica, erogaciones sobre estos en escala; también que como la inflación es originada por multivariantes, se tenía que buscar la manera de conjuntarlos para medir estos efectos, naciendo con ello conceptos como coeficiente inflacionario; interés inflacionario, etc.
- 2.- Que como la inflación es un efecto constante y creciente, los pagos provisionales deberían de amalgamarse a este efecto; por lo tanto se reduciría su periodo de pago.
- 3.- Que financieramente para el fisco este acortamiento en tiempo rota sus ingresos captados a corto plazo.

Parece ser loable la idea del fisco y no dar el atributo de "ruinoso" al impuesto sobre la renta, al indicar que se utilizarían dos bases para calcular el pago; denomina al famoso tarifa 42% "tradicional" y al 35% "base nueva"; con el efecto de compensar sus resultados.

Con la explicación anterior, quedamos con una idea.

No hubiera sido más fácil actualizar semestralmente la tabla ó sus

renglones.

Porque también jurídicamente hablando, el hecho de que aplicar sin distinción alguna el 35% al parejo, rompe con el precepto de proporcional. Es tamos seguros de que el legislador no dudaría en indicar que no ha sido violado este concepto, por lo siguiente :

- 1.- Es proporcional porque el 35% era una cifra homogénea a calcular sobre cualquier cantidad. Ejemplificamos que una empresa que obtiene como resultado fiscal :

A	B
\$ 100'000,000.00	\$ 10'000,000.00
35%	35%
= \$ 35'000,000.00	\$ 3'500,000.00

Pero aunque parezca proporcional por porcentaje, la empresa A, tal vez tenga mayor capacidad de solvencia para cubrir los impuestos; en tanto la empresa B, tendrá mucha dificultad para efectuarlo.

- 2.- La tabla que se mostró hasta 1986, y que escalonaba un porcentaje X para ingresos agrupados o límites, es otro concepto desproporcional, porque el porcentaje está en proporción a lo que gana la empresa.

Por eso, opinamos de que se hubiera sido más conveniente la actualización de la tabla o en una mejor opción los porcentajes, con el objeto de

que las empresas pudieran contar con esa forma de proporción y continuar en una forma tradicional y sin grandes complejidades.

Otro aspecto lo es el hecho de que la empresa tenga que pagar una cantidad calculada de la inflación al fisco, como si esta hubiera sido generada por la empresa, siendo que el efecto de multivariantes están fuera del alcance de ésta última.

Nosotros consideramos que una ganancia inflacionaria es al igual que pérdidas inflacionarias un elemento que trajo muchas apreciaciones y no positivas para aplicación estricta de las empresas.

Pues financieramente y sobre todo en épocas de inflación, apasivar se es una actitud de cubrir el patrimonio y de financiarse.

En todo esto hay una reflexión, si el fisco va a decidir que ¿ si una empresa se apasiva o no ?. En cuanto más se apasive más será su ingreso inflacionario, más pagará, no conviniendo lo que para los inversionistas se llamaría estancamiento de capitales.

Ahora por efecto contrario se puede observar que la legislación realmente no es ambivalente, pues no se consideró que el aumento de gravámenes a los contribuyentes bajo la idea de "indicar el pago de impuestos conforme a la inflación", provocaría que éstos necesitasen de financiamiento para cubrir dichos pagos provisionales. Siendo esto una cadena sin fin.

Pues todos estos se ven en la necesidad de minimizar sus costos y maximar sus utilidades ó ganancias ó incluso solicitar créditos financieros, con secuencia normal del incremento inflacionario.

- Todo lo anterior se convierte en una pugna de intereses entre los sectores privado y público sin tener en cuenta el más importante aspecto: el Social. Dado que el aumento de recaudación por imposición fiscal el Gobierno pueda ofrecer mayores servicios públicos en muy su beneficio en dichos servicios; el costo de éste para el pueblo significa también, que las empresas produzcan a menores costos ó sea, menor calidad ó mayores precios de venta, siendo este la pérdida adquisitiva de la moneda en cualquier forma.

No obstante, que aumente el ingreso para el fisco, por concepto de impuestos el pueblo dista aún de salir altamente beneficiado por servicios públicos. Por otro lado, es también afectado por la adquisición de productos con alto costo y de calidad mínima.

Con respecto a las pérdidas :

En 1987, la ley del impuesto sobre la renta, al querer eliminar las distorsiones que provoca la inflación, también propuso actualizar las pérdidas fiscales a la fecha de su deducción.

Desde 1986, la pérdida fiscal ajustada obtenida en un ejercicio, se podía deducir (amortizar) contra el resultado fiscal del ejercicio fiscal del año anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes.

Desde 1987 hasta 1990, el periodo de la amortización ha sido igual sólo que no se considera el ejercicio anterior, sino se aplica ésta amortización contra la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes.

En 1991, se estipuló que las pérdidas originadas en este año y que a partir de este si ho se hubiere agotado en los cinco ejercicios siguientes a aquél, estos cinco ejercicios son adicionales hasta que se agote, siempre que en el ejercicio en el que se produjo la pérdida contable.

Entendemos como pérdida fiscal a la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley del I.S.R., cuando el monto de estos últimos sean mayores a los ingresos.

Continuando con las pérdidas fiscales, éstas podrán disminuirse de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes.

Aquí existe un aspecto positivo para las empresas financieramente hablando, la posibilidad de poder acreditar en los cinco ejercicios posteriores todavía tienen un periodo adicional similar para acreditar el remanente, pero éste último no podrá ser mayor del que se tendría de obtener la pérdida contable en lugar de la pérdida fiscal.

Como pérdida contable se entiende aquella que resulta de aumentar al monto de la misma el importe de la deducción inmediata de los activos fijos que se efectuaron en el ejercicio y de disminuir a la cantidad que se obtenga el importe de la propia depreciación de los activos mencionados que se conside



raron para determinar la pérdida contable.

Como característica importante, tenemos que la pérdida es personalísima por lo que no puede ser transferida ni en casos de fusión, sólo para el caso de sociedades escindidas puede presentar la opción de dividir entre la sociedad escindida y las que surjan en proporción que dividan al capital.

Las pérdidas obtenidas con motivo de fusión ó liquidación que provenga de esta en las que el contribuyente sea socio ó accionista, no son disminuibles de la utilidad fiscal.

A partir de enero de 1988 y posteriores, continuó reconociendo los efectos inflacionarios producido en los setentas permitiendo actualizar las pérdidas, así como otros rubros del balance que se originaran al cierre fiscal.

En este año se dictó que las pérdidas fiscales deberían de ser actualizadas a razón de un semestre en el ejercicio en que ocurrieran, utilizando un factor de actualización al período comprendido entre el primer mes de la segunda mitad del mismo ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo ejercicio :

Ejemplo :

Se tiene una pérdida fiscal ocurrida en el año de 1988, con ejercicio regular.

$P\acute{e}rdida\ Fiscal\ Actualizada = P\acute{e}rdida\ Fiscal \times Factor\ de\ Actualiza$   
 $ción.\ (1).$

El factor de actualización se obtiene de lo siguiente :

$$(1)\ Factor\ de\ actualización = \frac{I.N.P.C.\ \acute{u}ltimo\ mes\ del\ ejercicio\ en\ que\ ocurri\acute{o}\ (Diciembre\ 1989).}{I.N.P.C.\ primer\ mes\ de\ la\ segunda\ mitad\ del\ ejercicio\ en\ que\ ocurri\acute{o}\ (julio\ 1989).}$$

Esta actualización sólo correspondió al ejercicio en que ocurrió la pérdida fiscal (1989) misma que podrá afectarse contra la utilidad fiscal estimada correspondiente a los pagos provisionales, es decir para los pagos provisionales de 1990 .

Siendo irregular ó impar el número de meses del ejercicio en que se determinó la pérdida, se consideró como primer mes de la segunda mitad el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

Ejercicio irregular	1 de agosto al 31 de <u>diciembre</u> 1989.
Periodo del ejercicio irregular	5 meses.

En este caso, el número de meses del ejercicio irregular es impar, por lo que, el primer mes de la segunda mitad del período será el mes posterior (noviembre).

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{I.N.P.C. último mes del ejercicio en que ocurrió (diciembre 1989).}}{\text{I.N.P.C. primer mes de la segunda mitad del ejercicio, a considerar por tratarse de un período irregular (noviembre 1989).}}$$

La ley dió la opción de que las pérdidas fiscales anteriores que no hayan alcanzado a amortizarse, se podrían actualizar nuevamente con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al que se aplicará.

En 1989, se contempló que cuando se tratará de ejercicio con un año de calendario, la actualización se efectuaría aplicando el factor que resultara del período julio-diciembre, correspondiente al mes de diciembre, el cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez, ésta pérdida fiscal se amortiza tanto de la utilidad fiscal determinada en los pagos provisionales, como la que resulte del ejercicio de 1990; de no alcanzarse a amortizar en su totalidad en ese ejercicio, el saldo a redimir se autorizó a actualizarlo y debería contemplar como último mes en que se actualizó por última vez el de diciembre de 1989 y como último mes del ejercicio inmediato anterior al que se aplicara el de diciembre de 1990, considerando que dicho remanente se amortizará en 1991.

Ejemplo :

Pérdida Fiscal actualizada nuevamente, igual pérdida fiscal ya actualizada por factor de actualización.

1.- Disminución de los Pagos Provisionales.

El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores actualizado se restará de la utilidad fiscal estimada para el Pago Provisional, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

Ejemplo :

Base del Pago Provisional igual a Utilidad Fiscal estimada menos Pérdida de ejercicios anteriores.

2.- Disminución en el ajuste a los Pagos Provisionales :

El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores actualizado se restará de los ingresos obtenidos en el período que corresponda al ajuste de que se trate, para determinar la utilidad ó pérdida fiscal correspondiente al período de ajuste.

Ejemplo :

Total de pérdida fiscal del período igual a ingresos obtenido del período menos deducciones autorizadas más pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

*El tratamiento relativo a las pérdidas fiscales para 1991.*

*Las pérdidas fiscales que se produzcan a partir de 1991, tienen la posibilidad de disminuirse de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes y si ese plazo no se hubiere agitado y en el ejercicio en el que se originó la misma se hubiera determinado pérdida contable, se podrá disminuir el remanente de la pérdida fiscal en los casos ejercicios posteriores hasta agotarlo.*

*El remanente a disminuir no podrá ser mayor del que se tendría de haber determinado la pérdida contable en lugar de la pérdida fiscal.*

*Método aplicable hasta 1997 .*

*Ejercicios prácticos :*

*Datos utilizados para los ejercicios.*

- *Monto de la pérdida fiscal de 1989.*
- *Factor de actualización aplicable al ejercicio en que ocurrió la pérdida (julio-diciembre 1989).*
- *Factor de actualización aplicable al saldo por redimir ( diciembre de 1989 a diciembre de 1990 ).*
- *Utilidad Fiscal estimada para pagos provisionales de 1990.*
- *Utilidad Fiscal estimada para pagos provisionales de 1991.*
- *Utilidad Fiscal del ejercicio de 1991.*

La aplicación para la pérdida fiscal de ejercicios anteriores (1989) se efectúa de la siguiente manera :

A. Aplicación en los pagos provisionales y en las utilidades fiscales del ejercicio de 1990 .

- Multiplicar el monto de la pérdida fiscal del ejercicio de 1989, por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió (julio de 1989), hasta el último mes del mismo ejercicio (diciembre de 1989).

- El resultado anterior será el monto de la pérdida fiscal actualizada.

- Restar de la utilidad fiscal estimada por los Pagos Provisionales y de la utilidad fiscal del ejercicio de 1990, el monto de la pérdida actualizada.

B. Aplicación en los Pagos Provisionales y en las utilidades fiscales del ejercicio de 1991 .

- La parte de la pérdida ya actualizada pendiente de aplicar (saldo por redimir). Se actualizará nuevamente, multiplicándola por el factor correspondiente al periodo comprendido desde el mes de cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez (diciembre de 1989) y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al que se aplicará (diciembre de 1990).

- El resultado será el monto actualizado de la parte de la pérda pendiente de aplicar.

- Restar de la utilidad estimada para los pagos provisionales y de la utilidad fiscal del ejercicio 1991, la parte de la pérdida fiscal pendiente de aplicar actualizada.

Caso Práctico .

" COMPARIA X, S.A. "

En este ejemplo, se determina el monto a deducir de la pérdida fiscal que se obtuvo en el ejercicio fiscal de 1989 (enero-diciembre) contra la utilidad fiscal estimada para los pagos provisionales y de la utilidad fiscal del ejercicio de 1990; el saldo por redimir se actualizará nuevamente para aplicarse contra la utilidad fiscal estimada para los pagos provisionales y la utilidad fiscal del ejercicio de 1991 .

D A T O S

MILES DE PESOS

Pérdida Fiscal ejercicio 1989	\$ 16' 210
Utilidad Fiscal estimada para Pago Provisional 1990	19' 200
Utilidad Fiscal del ejercicio 1990	17' 812
Utilidad Fiscal estimada para el Pago Provisional (1991)	24' 310
Utilidad Fiscal del ejercicio 1991	22' 575
INPC julio 1989	17' 827.4
INPC diciembre 1989	19' 327.9
INPC diciembre 1990	25' 112.7

DESARROLLO.

A. Aplicación en la utilidad fiscal estimada de los Pagos Provisionales de 1990 .

- Se determina el factor correspondiente desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió (julio 1989) hasta el último mes del mismo ejercicio (diciembre de 1990).

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC dic. 1989}}{\text{INPC jul. 1989}} = \frac{19327.9}{18827.4} = 1.08441$$

$$\text{Factor de Actualización} = 1.08441$$

- El monto de la pérdida fiscal se actualizará multiplicándolo por el factor obtenido.

Pérdida Fiscal	por Factor de Actualización
\$ 16'210	1.0841

$$\text{Pérdida Fiscal Actualizada} \quad \$ 17'573.26$$

- A la utilidad fiscal estimada para el Pago Provisional (1990) se le restará el monto de la pérdida fiscal actualizada.

Utilidad fiscal estimada para el Pago Provisional  
menos Pérdida Fiscal Actualizada.

\$ 19'200	\$ 17'573.26
Utilidad Base del Pago Provisional	\$ 1'626.74



Aplicación en la Utilidad Fiscal del ejercicio 1990 .

- A la utilidad fiscal del ejercicio de 1990, se le disminuye el monto actualizado de la pérdida fiscal de 1989 .

Utilidad Fiscal del ejercicio de 1990 .

menos Pérdida Fiscal actualizada 1989

§ 17'812 - § 17'573.26

- La diferencia es el resultado fiscal del ejercicio de 1990, así como también la parte de la pérdida fiscal pendiente de aplicar.

Resultado Fiscal = 238.74

B. Aplicación a Pagos Provisionales de 1991 .

- Se determina el factor de actualización aplicable al saldo de la pérdida fiscal pendiente de deducir, por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez (diciembre de 1989) y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior en que se aplica rá (diciembre de 1990).

Factor de actualización =  $\frac{\text{INPC dic. 1990}}{\text{INPC dic. 1989}}$  =  $\frac{25,112.7}{19,327.9}$  = 1.2993

Factor de Actualización = 1.2993



Utilidad Fiscal del ejercicio 1991, menos remanente de la pérdida fiscal actualizada 1989 .

§ 17'812

§ 17'573.26

- La diferencia es el resultado fiscal del ejercicio de 1991 .

Resultado Fiscal = § 22'264.81

Con lo antes expuesto de las pérdidas fiscales y su deducción, las empresas son en esta parte compensadas por los cambios en los preceptos de la ley del I.S.R. y por efectos de la inflación, el fisco le otorga a la empresa la facultad de actualizar sus pérdidas y de amortizarlas durante cinco años, de hecho esto no es muy relevante, lo fué sólo en el hecho de aplicarlas contra los pagos provisionales y también contra el impuesto anual, por otro lado el punto que indica la forma de actualizarla tiene una duda; no se dió toda la libertad al contribuyente para tal actualización, porque, una vez que se actualizó desde el ejercicio en que originó, la segunda vez no toma el período en que se determinó, sino que se utiliza la fecha del mes último a que llegó esa actualización, perdiéndose en forma importante el beneficio, suavizando la pérdida para el fisco.

## 2.4) EFECTOS ADMINISTRATIVOS DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL I.S.R.

Uno de los síntomas, que como reflejo se presenta en las empresas por las modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta, es el administrativo.

Sin embargo, es importante señalar que aún éste aspecto se considera, porque influye para acatar las disposiciones fiscales.

Además, si no se contara con un cuerpo administrativo idóneo, la marcha normal de cualquier entidad económica se desplomaría, por ello, las modificaciones del procedimiento para el cálculo del pago provisional presenta los siguientes aspectos administrativos :

### 1) Factores Internos.- Que incluyen a :

- Los registros contables de las operaciones y transacciones que efectúa la empresa y que compete también a;
- La eficiencia de los controles de estos registros que avalan la información y a sus,
- Catálogos de Cuentas, autorizados para las políticas contables que reflejen y arrojen resultados adecuados a las obligaciones fiscales y una actualización constante de éste, para reducciones de aplicación.
- Personal debidamente capacitado y sujetos a constantes cursos de capacitación en aspectos tributarios.
- Políticas internas para estudio y valuación de los cambios

fiscales por parte del personal que se encarga de aplicar los preceptos fiscales.

2) Factores Externos.-

- Conocimiento del funcionamiento y operación de recepción, lugar y condiciones que deben reunir las declaraciones.
- Políticas a acatar para cumplir con el entero en su oportunidad de dichos pagos provisionales.
- Ubicación de Administraciones Fiscales Regionales ó en su caso Oficinas Federales de Hacienda.
- Tiempo de presentación.

A continuación, hacemos unos breves comentarios de cada uno de ellos:

**Registros Contables :** Un aspecto importante para todas las empresas a nivel nacional, ha sido implementar registro contables adecuados que permitan conocer con razonabilidad las cifras financieras que se consideran para el cálculo de los pagos provisionales pues administrativamente, pueden suscitarse graves problemas por carecer de éstos, tanto para las tomas de decisión, como para la debida presentación de las declaraciones de impuestos.

- La ausencia de ésta medida administrativa, redundará en lo siguiente :

1) Las empresas que no han definido sus políticas contables y de registro, tiene desventajas para calcular correctamente sus enteros pudiendo ocasionar que de enterarse, estén erróneamente calculados por cifras fictas y cálculos erróneos.

- En caso de revisiones por parte de las Autoridades Fiscales, estas pueden efectuar presunciones sobre tales informaciones y como el contribuyente ya tratado como "bajo revisión", cualquier anomalía se dará bajo constitución de actas, construyendo la objetividad de sus declaraciones formuladas e inclusive hasta secuestro de dichas informaciones.
  
  - También ha sido visto que documentación muy exagerada y copiosa, aturde la labor de auditores, tanto fiscales, como efectuadas por despachos particulares, aumentando considera**ble**mente los costos financieros por detección de partidas no consideradas y acumulables, aumentando además pagos de interés moratorios y más gravámen.
  
  - En parte los despachos cobrarían más honorarios por depurar tales deficiencias de registro ó en su caso dictaminarán negativamente.
  
  - Con cifras determinadas incorrectamente aumenta la posibilidad de estar realizando declaraciones complementarias consta**ntes**.
- Como parte complementaria a este aspecto, la información de generada violará los principios contables de período contable y consistencia.

Durante los periodos revisados, no dudamos que la información referida a gastos y los dividendos tuvieron una principal importancia sobre su tratamiento de registro a su vez la actividad de amortizar y depreciar Activos Diferidos y sobre todo los Activos Fijos razonablemente.

- Es necesario recalcar que los Controles de Validación de información ya registrada y generada, se muestran dentro de una empresa, como un elemento de sopORTE, pues la validación incluye desde la aprobación hasta su registro una adecuada supervisión que ampare los movimientos operados, con el objetivo de tener una explicación adecuada para cualquier aclaración a los accionistas ó a las autoridades fiscales, sin descuidar que se cumplan con las políticas contables autorizadas y sobre todo coadyuben a una buena presentación de los enteros de los pagos provisionales.
  
- Dentro de esta misma actividad el catálogo de cuentas debe ser sujeto de constantes actualizaciones para incluir partidas.
  
- Además no está en demasía implementar manuales e instructivos "digeridos" que apoyen al personal administrativo y contable a aplicar "no a interpretar" el tratamiento que cada partida fiscal debe contener. Medida administrativa que

solventaría a prevenir muchos posibles errores de aplicación.

- Considerando al personal, a raíz de las modificaciones sustituidas en 1987, fué muy visto que las empresas pagaron cantidades elevadas para capacitar a sus directivos y contadores, capacitación que tenían que desdoblar sobre sus su balternos.

Aquí tenemos algunos considerados :

Estas capacitaciones son bien vistas por todo el personal, pues se pueden considerar como parte del desarrollo profesional de éste; pero realmente ¿ qué tanta eficacia tuvo tales capacitaciones?.

Este cuestionamiento pudo verse maximizado si además de comprendidas las innovaciones fiscales, fueron proyectadas, pero hubo muchos casos en que solamente se fué a comprender la mecánica para la aplicación, perdiéndose un aspecto importante, la capacidad intelectual y pasó a ser fomento de la capacidad de aplicación.

Administrativamente hablando, las innovaciones fiscales no deben canalizarse como un momento para desarrollo, sino como una base para ella.

El personal debe ser evaluado en función a su capacidad de razonamiento y análisis que necesite menos supervisión, de lo contrario cada año se



gastará en este tipo de cursos.

Creemos importante que el capacitar debe efectuarse, pero no sólo a nivel dirección, sino derramarse hacia los niveles de operación y registro y sobre todo que se evalúen para mejorar la aplicabilidad de éstos, más aún, exaltar a una superación personal que involucre la participación.

Por lo que para éste punto, puede resumirse en lo siguiente :

Las empresas deben cuidar sus aspectos administrativo y contable, con el objetivo de poder cumplir con los enteros de los pagos provisionales del I.S.R. buscando amortizar las características de su información contable con las modificaciones fiscales que le atañen en lo particular.

Definitivamente, tal información indebidamente registrada y mal clasificada resultaría en lo siguiente :

- 1.- Determinación y medición errónea de las Utilidades Reales que formen parte para el cálculo anual del I.S.R.
- 2.- Variaciones importantes en la aplicación de los criterios contables, reflejándose principalmente en los saldos que intervienen en los pagos provisionales.
- 3.- Valores distorsionados de los recursos de la Compañía.
- 4.- Bases irreales para determinación y cálculo de impuestos.

- 5.- Posibles utilidades infladas.
- 6.- "Dividendos peligrosamente descapitalizadores".
- 7.- Errónea valoración de impuestos inflacionarios.

Este último punto es importante, porque para 1987, se suscitó indexar inflación a los impuestos.

Administrativamente el efecto inflacionario sobre los impuestos no ha podido ser controlado, en virtud de tener que usarse valores fuera del control y origen de la empresa como lo son índices, coeficientes y que las empresas tienen dificultad para poder representar en sus estados financieros, algunos elementos que no pueden registrarse como los ingresos inflacionarios, por intereses sobre créditos o deudas contraídas con terceros.

De ésta manera, los estados financieros como en el caso del flujo de efectivo no pueden representar este tipo de partidas.

ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA  
EN BASE A FLUJO DE EFECTIVO  
POR LOS AÑOS TERMINADOS

	El	de	de 1975	y 197
Flujo de Operación			19__	19__
Utilidad de Operación			\$ _____	\$ _____
Depreciación y Amortizaciones				
Provisión por prima de antigüedad				
pensiones y jubilaciones				
Costo de Venta de Activo Fijo			_____	_____
Recursos de Operación			\$ _____	\$ _____
Cuentas por Cobrar				
Inventarios				
Proveedores				
Flujo de operación antes de				
Financiamiento e I.S.R. y R.V.T.			\$ _____	\$ _____
Intereses y pérdidas cambiarias				
Interés acumulado por pagar			_____	_____
Flujo de operación antes de				
I. S. R. y R. V. T.			\$ _____	\$ _____
Impuesto sobre la renta y reparto				
de utilidades a los trabajadores				
Impuestos diferidos				
I. S. R. y R. V. T. por pagar			_____	_____
Flujo de efectivo de operación			\$ _____	\$ _____

En este ejemplo de Flujo de Efectivo puede apreciarse que los conceptos manejados son reales, los de tipo inflacionario no puedan manejarse por fuera de control de las empresas.

### FACTORES EXTERIORES

La empresa tiene que considerar las disposiciones administrativas que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectúa para efectuar sus enteros.

Dentro de sus principales funciones de Hacienda, cabe señalar la de recepción de declaraciones; registros y control de éstos; aclaración de dudas al Contribuyente, liquidaciones y aplicación de Auditorías.

La presentación de declaraciones; primer contacto entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la sociedad; ha efectuado a la rapidez de los enteros porque se detectan deficiencias de planeación y coordinación por una burocracia obsoleta que dificulta esta labor.

Si a este comentario le agregamos que antes de la llamada "Simplificación Administrativa"; existía una gran dificultad para efectuar los enteros, en virtud y para el caso de empresas en el interior, que muchas veces estas - tenían que recorrer grandes distancias para efectuarlos.

También la administración tributaria ha sido objeto de un proceso de racionalización y mejoramiento. En los últimos diez años la organización central cambió de una estructura orgánica por tipo de Impuesto (Dirección de Impuesto sobre la Renta, por ejemplo); a una por función (Dirección de Recaudación, por ejemplo), mejorando con ello su eficiencia operativa.

A partir del establecimiento de las Administraciones Fiscales Regio

nales se dió un impulso importante al proceso de desconcentración de facultades logrando una mayor comodidad y economía en favor de los contribuyentes, quienes han visto acercarse las decisiones a sus centros de operación.

Destacan también el mejoramiento de las funciones de obtención al contribuyente y los avances en materia de procesamiento electrónico de la información, mediante la ampliación y descentralización de los centros de Cómputo y la incorporación a los sistemas de un mayor número de procesos.

La coordinación fiscal con las entidades federativas, impulsada en 1972, ha permitido descentralizar a las autoridades locales un creciente número de funciones recaudatorias, de fiscalización y de servicios al contribuyente, ampliando sensiblemente la red de centros de atención y trámite y consolidando, mediante procedimientos unificados, el cumplimiento de obligaciones ante ambas instancias. Los mecanismos permanentes de coordinación y apoyo técnico entre autoridades federales y locales y los importantes programas de capacitación que se llevan a cabo para desarrollar los recursos humanos y para mantener la profesionalidad del servicio, han permitido transmitir y compartir desarrollos en técnicas de gestión para elevar el nivel de eficiencia de las distintas órdenes de administración.

No obstante estas avances, dada la rapidez del cambio económico y demográfico por el que pasa el país, es indispensable continuar avanzando en el mejoramiento del aparato administrativo y acelerar los procesos para hacerlo más eficiente; adaptándolo al propio desarrollo del aparato productivo y al comportamiento de los agentes económicos.

Más sin embargo, la propia Secretaría de Hacienda que se ha encargado de descentralizar sus oficinas centrales "Administraciones Fiscales Regionales", y de aumentar oficinas receptoras de Hacienda para el Distrito Federal y ultimamente dar opciones a los Contribuyentes para presentar sus declaraciones en Instituciones Bancarias, presentan la sobrecarga de recepción por que dentro de las Instituciones de Hacienda y Crédito Público, todavía no se ha efectuado un análisis detallado que muestre y detecte trámites fiscales innecesarios, que eficienten las actividades de recepción.

No hemos dado cuenta que si dentro de las modificaciones fiscales se confunde al Contribuyente; su propio personal también adolece de una información clara y concisa que lo auxilie. Dándose un panorama administrativo con alto índice de desinformación, provocando con ello se incurra en graves errores en presentación de las declaraciones, finalmente estas dañaron la buena voluntad del Contribuyente.

Además de que la desinformación y los trámites exagerados apabullan al público usuario causando graves aglomeraciones en las oficinas; incluyendo tener que soportar a burócratas obsoletos y prepotentes que los atienden.

Por otro lado, ha existido constantes peticiones para que los formularios ó "Esqueletos"; que contienen la información se simplifiquen y sean más claros, por conducto del Foro de Consultas Nacionales que dialogaron acerca de la simplificación administrativa.

Este foro propicio, mediante un análisis autocrítico por parte de la Secretaría de Hacienda, para identificar y corregir complicaciones administrativas; y romper con esquemas burocráticos, basada en la problemática que tenía mayor ocurrencia y preocupación de los Contribuyentes, conociéndole fallas de operación de los sistemas por inobservancia de las políticas internas existentes ó simplemente por prácticas inadecuadas de las oficinas.

De lo anterior, se detectó que existían puntos más importantes para simplificarlas administrativamente.

Simplificación Legislativa	68
Simplificación Administrativa	242
Autorización, avisos, declaraciones y formulaciones	47
Cálculo y pago de Impuestos	43
Movimiento de padrón de Contribuyentes	24
Devoluciones	15
Adquisición de Inmuebles	8
Informática	7
Registros, Contabilidad y fiscalización	7
Defensa e imprevisiones	5
Empresas de reducida capacidad	4
Contribuyentes Menores	4
Simplificación General	62

\* Simplificación Fiscal, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Foro Consulta Nacional, cuadro 3 pp 16 julio 1987 .

En la legislación y su simplificación, se propuso :

- a) Una mayor claridad en textos legales mejorando la codificación, y evitar la dispersión de información para su consulta y conocimiento.
- b) Que se eliminen trámites para dar cumplimiento a las obligaciones de información, valuación y cálculo de bases y montos imposibles, facilidades de pago y disminución de cargos de trabajo.
- c) Para el cálculo y pago de Impuestos.  
- Simplificar los procedimientos para el cálculo del pago provisional del Impuesto sobre la Renta de las empresas, que se consideró tiene un alto grado de complejidad.

Por el mismo tratamiento del lema tratado; agregamos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su resolución 14-07 publicado en el Foro Nacional de Consulta, efectuó lo siguiente : (Sólo considerado para empresas de mediana capacidad administrativa).

- "Se autorizó un sistema opcional simplificado para determinación de interés y la ganancia inflacionaria acumulables, que deben determinarse mensualmente en la base del pago provisional, mediante la utilización de coeficientes fijos calculados con base en los resultados del año precedente, que se rían aplicables sobre los intereses nominales y los ingresos de la actividad, en sustitución de cálculos específicos mensuales.



- Se dió la instrucción de publicar tasas aplicables para empresas que presentarán ejercicios que no coincidieran con el año calendario.
- Publicar los índices del Banco de México de años anteriores para su consulta en una sola exhibición.
- Se estableció un mecanismo para la autorización de montos de ingresos para la consideración de contribuyentes de mediana capacidad administrativa.
- Se autorizó para efectos de la determinación de impuesto sobre la renta, el cálculo de depreciaciones sobre inversiones realizadas antes de 1987, en base a saldos anuales en sustitución de mensuales.
- En lo relativo al pago de Impuestos :
- Se autorizó el pago en bancos para los casos de declaraciones extemporáneas, con el entero de recargos determinados bajo responsabilidad del Contribuyente.
- Se adoptó también el pago en bancos de los Impuestos sobre producción y servicios y automóviles nuevos.
- Autorizó el pago con cheques personales del contribuyente a los notificadores ejecutores en diligencias para suspender procedimientos de ejecución.
- Se propuso poner a disposición del Contribuyente, un programa de computo que sería utilizado en sus equipos y sistemas, para el cálculo de pagos provisionales y definitivos del Im

puesto sobre la renta.

- Revisar y validar programas de cómputo que presenten las agrupaciones de notarios ó éstos en lo particular para el cálculo de impuestos que se retienen a los Contribuyentes.
- d) Que se simplificaran los contenidos informativos y el diseño de los formularios de declaraciones anuales para su fácil proceso.
- e) Se sugirió simplificar el trámite de resolución propiciando que en un solo acto se proporcionen los elementos informativos para que puedan ser resueltos de forma inmediata a la presentación de la solicitud.
- Se propuso disminuir la exagerada presentación de avisos; quedando en 60% de reducción.
- Importante fué que en dicho foro se planteó la conveniencia de establecer un mecanismo expedito y simple para corregir ó reconsiderar las actuaciones de la autoridad, sin la necesidad de desahogar recursos formales de defensa que previenen las leyes, cuando exista evidencia suficiente de su im procedencia, como los casos de :
  - ., Requerimientos para el cumplimiento de obligaciones formales como :
  - ., Omisión de declaraciones ó avisos, que frecuentemente se acompañan de multas.

Del periodo de 1975 a 1983 .

La ley textualmente indicó en el Artículo 35 del I.S.R.

"El Contribuyente deberá efectuar tres pagos provisionales a más tardar el día 15 ó al siguiente día hábil si aquél no lo fuere, de los meses 5º., 9º., 12, de su ejercicio".

De lo anterior, la ley estableció tres pagos provisionales cuatrimestres, sobreentendiéndose ésta disposición, porque textualmente no lo marcaba. Pero si analizamos esta situación; pudiera decirse que si eran 2 cuatrimestrales y un trimestral, dejándose sin enterar el mes de diciembre, provocando que el fisco no obtuviera los ingresos de este mes, ó en su caso, si se toma la primera impresión, la modificación suscitada hasta el año de 1984; que si se indica textualmente y que quedó vigente hasta 1986, salvo que quedra en la declaración anual.

Además, si analizamos la determinación del ingreso bruto mensual promedio en 1975, que considera únicamente a los ingresos obtenidos hasta el día 4º., 8º., ó undécimo del ejercicio dividiendo éstos, entre 4, 8, u 11, se gún se tratará del 1er., 2do. ó 3er. pago provisional.

Posteriormente, se determinó el ingreso promedio mensual estimado multiplicándolo por 12, obteniendo el ingreso anual proporcional; de lo anterior podemos concluir que por una parte no hay consistencia en cuanto a los pagos provisionales, ya que sólo hablan de tres pagos provisionales pero no precisan el número de meses que representan cada uno dejan de obtener ingresos por el entero del mes No. 12 (diciembre) (y ejercicios regulares) y obtie

nen conjuntamente con el pago de la declaración anual, tardamente.

Obviamente, el fisco no contempla este tipo de situaciones y pierde financieramente y aún más si el sumario de la alta inflación de los años de 1975 a 1982 .

1984.

En 1984 se corrige la falla de forma de la ley, con una doble finalidad.

- 1) Cierra la brecha que daba pie a que las empresas se financiaran por la no acumulación del 12 mes en el último pago provisional.
- 2) El fisco se allega de esos recursos con mayor rapidez, respecto al entero de los pagos provisionales.

Por otro lado, corrige su determinación para su mayor comprensión y aplicación.

1987.

Marca ahora una nueva disposición, se terminó de enterar cuatrimestralmente; y se indica hacerlo mensualmente, el objetivo allegarse de esos recursos rápidamente por obvias razones inflacionarias.- Situación, que tardaron en indicar en más 13 años.

Administrativamente, las empresas se vieron afectadas por que contaron con un mínimo exagerado para determinarlos, aunado a que las disposiciones en el procedimiento eran complejas y no claras para el contribuyente, provocando lo siguiente :

- 1) Aumentó los costos financieros de las empresas por pagar a su personal tiempo para determinarlos.
- 2) Aumentó la posibilidad en su cálculo por la limitación de tiempo.
- 3) Se erogó gastos por capacitar el personal u optar por pago de especialistas que en ese momento eran pocos por las asesorías.
- 4) Aumentar la posibilidad de pagar más impuesto indebidamente debiendo la maximización de recursos.
- 5) Se dió origen a planeaciones fiscales más agresivas o lo que es peor u la evasión fiscal y por ende menos tributación.

Hay que agregar que una vez más se cierra la brecha, pero ahora en

**Día de presentación**

1987	Se enteraba	7	de cada mes
1988	Se enteraba	7	de cada mes
1989	Se enteraba	17	de cada mes
1990	Se enteraba	11	de cada mes
1991	Se enteraba	11	de cada mes
1992	Se entera	17	de cada mes

SIMPLIFICACION DEL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO.

<u>ANTECEDENTES</u>	<u>SIMPLIFICACION</u>	<u>SITUACION EN 1983</u>
<p>I. <u>Gravámenes</u> <u>Federales.</u></p> <p>52 Impuestos establecidos en 43 distintos ordenamientos (1979).</p>	<p>Derogación de diversos ordenamientos y expedición de las leyes del I.V.A., la especial de los impuestos a la Producción y Servicios, y la de Coordinación Fiscal.</p>	<p>8 contribuciones federales.</p>
<p>Más de 100 ordenamientos que establecían derechos y productos (1982).</p>	<p>Agrupamiento y reordenación en la Ley Federal de Derechos.</p>	<p>Un solo ordenamiento para los derechos y productos.</p>
<p>II. <u>Gravámenes</u> <u>Estatales.</u></p> <p>18 Entidades coordinadas en ingresos mercantiles, 13 con impuestos a la venta o al consumo generalizado (1973).</p>	<p>Cancelación, en virtud de los convenios únicos de coordinación en ingresos mercantiles ( 1972 - 1973 ) y los</p>	

Impuesto predial y otros a las operaciones inmobiliarias (cerca de 100). (1983).

acuerdos de coordinación fiscal en 1979. Transferencia al ámbito municipal de acuerdo con las reformas al artículo 115 de la Constitución.

### III. Gravámenes

#### Municipales.

32 Entidades con gravámenes de diversa naturaleza a las actividades mercantiles.

Supresión en virtud de los acuerdos de coordinación fiscal Sólo cinco entidades no coordinados en derechos mantienen algunos gravámenes del comercio.

Asunción de los impuestos inmobiliarios sobre operaciones con bienes inmuebles. por la reforma constitucional de fortalecimiento municipal.



## 2.5 Los efectos Jurídicos de Los Impuestos.

La relación Gobernado-Estado-Fisco-Servicio Público, en donde encontramos el porqué de la exigencia legal de prestaciones en favor de la Administración activa y a cargo de los particulares. En cuanto a la creación del impuesto éste opera en el principio de legalidad. No puede haber tributo sin una ley previa que lo establezca.

### Efectos Positivos y Efectos Negativos.

Una vez creado legislativamente, y en su caso debidamente reglamentado por el Ejecutivo, el impuesto conteniendo sus elementos constitutivos-causantes, fuente de ingresos gravada, hechos generadores del crédito fiscal, tasa, cuota ó tarifa, fecha y forma de entero, requisitos y sanciones, crea una obligación tributaria a cargo de quienes aparecen señalados como destinatarios en la ley respectiva.

Por su parte, el fisco adquiere el derecho de exigir su importe y de tomar las medidas que juzgue adecuadas para su eficiente recaudación. Es a partir de ese momento, cuando el impuesto empieza a surtir sus efectos, los cuáles son positivos y negativos; y cuya consecuencia se traduce, en el bien del pago mismo ó en la falta de pago.

Desde el punto de vista eminentemente pragmático, estimamos como efectos negativos de los impuestos a la evasión y al fraude fiscal, que son las for

mas típicas de rechazo a las cargas tributarias. Sin embargo, debe analizarse con sumo cuidado, por las consecuencias regresivas que podría acarrear a la economía nacional, un tercer efecto negativo, la remoción. Caso de inactividad de fuentes generadoras de ingresos por obtención, no sancionable ni controlable.

Asimismo, estimamos como efectos positivos, la incidencia y pago de los impuestos en sus dos aspectos: incidencia simple ó incidencia con traslación ó repercusión con sus dos manifestaciones: la protaslación y la retrotraslación.

#### LA EVASION Y EL FRAUDE FISCAL

Según el distinguido penalista mexicano Francisco González de la Vega, conforme a su noción doctrinaria penal, el fraude es un delito patrimonial que consiste, en términos generales, en obtener mediante falacias ó engaños, ó por medio de maquinaciones ó falsos artificios, la usurpación de cosas ó derechos ajenos.<sup>1</sup>

Definición corroborada por nuestra legislación positiva, al establecer el Artículo 368 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales, que : Comete el delito de fraude el que engañando a uno ó aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa ó alcanza un lucro indebido.

La evasión opera fundamentalmente como un caso de omisión. Es decir, el causante en forma pasiva deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia ó por imposibilidad material. Esta situación se presenta con mayor frecuencia de lo que pudiera pensarse, y por tanto debe analizarse por separado del fraude fiscal.

A nadie escapa, el hecho de que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos, cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre de la calle, el que al realizar actividades productivas y por ende, al convertirse en causante se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende.

Mientras las leyes impositivas requieran de una especialización técnica para ser entendidas, subsistirá un gran número de causantes de buena fé, que por falta de conocimientos adecuados acaban por convertirse, involuntariamente, en evasores fiscales.

Por otra parte, el fraude fiscal se caracteriza por el accionar del sujeto pasivo, que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias con el deliberado propósito de eludir las prestaciones fiscales.

Se trata de un caso de dolo y mala fé, en el que se persigue causar un perjuicio al Erario, [Impuesto], a través del tortuoso camino del engaño. Un defraudador fiscal, es un hombre deshonesto sin lugar a dudas, pero si opera con éxito, se transforma en envidiable ejemplo a seguir, en un foco permanente

de tentaciones negativas.

Los factores de defraudación son múltiples y variados, y por lo general responden a la naturaleza intrínseca de cada legislación fiscal. Sin embargo, queremos hacer alusión a tres causas que a nuestro juicio resúmen el problema y lo individualizan.

- a) Las altas tasas impositivas, frente a la capacidad económica real de la población que tributa;
- b) La inmoralidad administrativa; y
- c) La falta de conciencia ciudadana y que por ende de escrúpulos, por parte de los causantes.

a) El legislador no puede desentenderse de la realidad económica, política y social para la que se va a legislar. La masa de la población se enfrenta a un complejo mundo de necesidades materiales, que en ocasiones por emergencias, exigencias sociales ó por simple descuido ó falta de previsión, suelen excederse con mucho los límites presupuestados.

Por otra parte, la etapa de transición de comunidades agrícolas a sociedades pre-industriales ocasiona desajustes de diversa índole, entre los que destacan la demanda creciente de nuevas fuentes de trabajo y el consiguiente desempleo.

Desde luego, las etapas del subdesarrollo y de transición hacia la industrialización se presentan siempre cargados de problemas, siendo el de mayores

consecuencias, la inequitativa distribución de la riqueza nacional. Lo que origina que los cargos tributarios recaigan sobre un sector de la población.

Cuando se establece un impuesto notoriamente desproporcionado a la capacidad económica de la fuente gravada, la reacción de los causantes es automática procurar encontrar los medios de evadir el tributo.

b) Por lo que toca a la inmoralidad administrativa como segunda causa de defraudación impositiva, cabe señalar que la misma puede operar en dos niveles; dentro de la recaudación tributaria y durante la aplicación del producto de los impuestos a gastos públicos y a las actividades de interés general.

Por lo que la Administración Pública, debe poner especial empeño en destinar las sumas recaudadas a la atención de servicios públicos.

De tal manera que si el pueblo observa despilfarro en las erogaciones gubernamentales, abandono en la atención de las necesidades colectivas y enriquecimiento desmesurado en el patrimonio personal de los altos funcionarios, quedará desalentado y se negará a pagar impuestos, tratando de eludirlos por cuantos medios tenga a su alcance.

c) La tercera causa señalada, en gran parte tiene como antecedente, origen y explicación; lo apuntado respecto a la inmoralidad administrativa. Ya que existe una verdadera relación dialéctica entre este elemento negativo y la falta de conciencia ciudadana.

Para controlar este efecto negativo, el único medio idóneo estriba

en la imposición de sanciones cuyo rigor prevenga y reprima semejantes conductos antisociales.

### LA REMOCION.

Se ha considerado tradicionalmente a la remoción, como una forma lícita de eludir el pago de los impuestos, en virtud de que se presente cuando el causante al no poder cubrir las cargas fiscales, opta por dejar de realizar las actividades gravadas. Generalmente, se tipifica por el cierre de industrias, comercios y fuentes de trabajo, o bien por el traslado de dichos centros económicos a otras regiones o países.

Entre sus consecuencias más graves pueden señalarse, el desempleo y la fuga de capitales, con el consiguiente retroceso en el desarrollo nacional.

La presencia de la remoción dentro de un sistema tributario, implica necesariamente un problema cuya magnitud en un momento dado, puede resultar fuera para la economía nacional, son 3 las causas que estimamos como ejemplificativas de esta cuestión.

a) Las altas tarifas impositivas.

Cualquier actividad económica requiere de gastos, inversiones, reinversiones, reservas y ahorros. En tales condiciones el legislador al gravar una fuente productiva, tiene que evaluar la forma y proporción en que el impuesto incrementará los gastos contra el ingreso global, disminuyendo en

consecuencia, la ganancia.

Si considerando el impuesto, la ganancia no es redituable, se habrá dado paso irremediamente a la remoción. Frente a éstas circunstancias, el legislador debe fijar las tarifas tributarias, después de un minucioso estudio de la situación económica real de la fuente que va a gravar, de tal manera que al impuesto incida en forma razonable.

Por otra parte, el impuesto debe contener un sistema de deducciones que impida que se convierta en un gasto más. No puede considerarse correcto prohibir o diferir la deducción de gastos efectivos y necesarios, bajo el pretexto de incrementar los ingresos del Erario (Impuesto).

b) Otro factor que afecta sensiblemente la estabilidad financiera de los causantes frente a las cargas fiscales, está constituido por una política por parte de las autoridades hacendarias que al tratar de garantizar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias, no hace sino desvirtuar la finalidad de las mismas; creando fricciones y costos adicionales.

El propósito de toda legislación fiscal, es el de procurarle al Erario la mayor cantidad de ingresos posible para la atención y desarrollo de las actividades estatales. No necesariamente, las altas tarifas impositivas o los procedimientos de vigilancia y de fiscalización, van a dar semejantes resultados. Son múltiples los ejemplos de causantes que han sufrido una visita de inspección y que ante el cúmulo de irregularidades señaladas en la misma; algunas reales pero otras ficticias, que dan origen a la determinación de liquidaciones

adicionales de impuestos y al pago de fuertes sanciones, prefieren cerrar su negociación, a tener que soportar cargas fiscales que implican la ruina económica.

### EFECTOS POSITIVOS

Cuando los impuestos son cubiertos normalmente, en principio el fisco no enfrenta mayor dificultad, puesto que la finalidad buscada ha sido alcanzada. sin embargo, el pago de impuestos da lugar a una serie de relaciones económicas entre los gobernados que pueden desembocar en un alza general del costo de la vida.

Cuando el legislador crea un impuesto, persigue básicamente gravar una determinada actividad productiva tratando de que el mismo incida sobre los rendimientos de un sector de la población.

La persona señalada por la ley como sujeto pasivo de la obligación tributaria, presenta su declaración y entera el impuesto respectivo ante la oficina recaudadora. Apparently sobre ella incidió el gravámen pero analizando la cuestión que garantía tiene el Estado de que el sujeto pasivo no incrementa el precio de los Artículos que elabora. Es decir, de que por una parte cubrió un impuesto mayor pero por la otra encareció. un producto, fomentó el desempleo ó canceló otro tipo de actividades económicas que también constituyen fuente de impuestos.

En este punto donde se presenta el principal efecto positivo de la re



lación tributaria; la traslación ó repercusión. Fenómeno fiscal que Harold M. Sommers define como : "El Proceso por medio del cual, se fuerza a otra persona a pagarlo (el impuesto)".<sup>1</sup>

#### LA REPERCUSION DEL IMPUESTO.

Siguiendo el criterio de Sommers, la primera etapa en el camino, se encuentra en el punto donde la ley impone la exacción (exigir). A esto se le denomina la percusión del impuesto, y deviene de la lógica misma, de la obligación tributaria. En efecto, toda ley fiscal tiene como elemento esencial y constitutivo, el señalamiento del causante ó causantes. Salvo casos excepcionales, propiciados por transacciones internacionales, como el impuesto al valor agregado, la ley no prejuzga sobre las posibilidades de traslación, concretándose a especificar los sujetos pasivos, obligado directo, solidario, así como las plazas y forma de entero.

En tales condiciones, la percusión del impuesto se presenta cuando el causante gravado por el legislador ocurre a pagarlo.

Por lo anterior, resulta factible concluir, tomando en consideración por otra parte, los factores de egoísmo material que la percusión es tan sólo el punto de inicio, en el que eventualmente suele incidir el impuesto, pero que como regla de aplicación general, sirve de base para el fenómeno de traslación,

<sup>1</sup> Harold M. Sommers. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional.

ya que al obligado directo, en ocasiones presionado por factores numéricos y en otras por conveniencia personal, trata de que sean otros los que en última instancia soporten las cargas fiscales.

Ante todo la traslación puede implicar una verdadera cadena, ya que el tercero que ha recibido el gravámen del obligado directo, a su vez lo repercute en otra persona diferente y así sucesivamente.

Cabe señalar, que se han considerado uniformemente dos formas clásicas de traslación; la protraslación y la retrotraslación.

#### LA PROTRASLACION.

De acuerdo a lo expuesto por Harold Sommers, la protraslación, es una forma de traslación de impuestos; que consiste en incrementar el precio de los bienes y servicios.

El comerciante ó industrial añade al precio de venta al público, el monto de los impuestos que paga, convirtiendo al consumidor en el verdadero destinatario de los mismos. En realidad, la protraslación se gire por las leyes de la oferta y la demanda.

Por otra parte, la protraslación da lugar al llamado impuesto en cascada, ya que permite una sucesión de repercusiones que inciden sobre las diver

sas etapas de la producción. Así el fabricante traslada el impuesto a los distribuidores, éstos a su vez a sus comisionistas ó agentes, quienes lo repercuten en el comerciante y éste; finalmente en el consumidor.

### LA RETROTRASLACION.

Es necesario hacer una distinción entre percusión y retrotraslación, ya que ambas técnicas fiscales, suelen dar lugar a confusiones. En la percusión, el causante señalado por la ley tributaria como obligado directo, cubre el impuesto respectivo, deduciendo su importe de los ingresos ó rendimientos obtenidos. En tanto que en la retrotraslación, el fabricante absorbe impuestos destinados a los consumidores, generalmente por exigencias del propio mercado ó por presiones de tipo oficial.

La retrotraslación como forma de repercusión, resulta más benigna que la protraslación, puesto que en última instancia no recae sobre la clase consumidora, sino que afecta a un sector que cuenta con mayores elementos de defensa. El peligro de la misma, radica en el hecho de que los fabricantes al ver reducidos los precios de los artículos que elaboran y en consecuencia sus ingresos y utilidades pueden elevar los de otro tipo de artículos, ó bien, disminuir sus volúmenes y costos, dejando de tributar por otros conceptos y ocasionando desocupación.

### LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO.

La fase final en el camino que los impuestos siguen como consecuencia de la repercusión, se ha denominado comunmente por doctrina, la incidencia del impuesto. En términos generales, suele definirsele como el lugar de descanso del impuesto, que se ubica cuando el mismo llega a una persona que está impositada para trasladar la carga del gravámen a otro tercero.

En principio puede decirse que la incidencia es susceptible de presentarse en cualquiera de las fases que hemos analizado como efectos positivos que los productos producen al ser debidamente cubiertos.

Podemos decir, que la incidencia de los impuestos actúa básicamente a través de la protraslación sobre la mayoría de la población, representada por el público consumidor, ya que de las 3 etapas analizadas, la protraslación constituye la técnica de repercusión que usualmente opera en la vida diaria de las modernas sociedades industriales.

A lo largo de este punto, se ha señalado todos aquellos casos que pueden implicar la pérdida de ingresos en favor del Erario (Impuesto), además nos hemos referido a una serie de elementos que el legislador en materia fiscal debe evaluar para evitar evasiones tributarias. Debido a que una justicia tributaria mal administrada, puede traer como consecuencia que el fisco deje de percibir las cantidades a que legalmente tiene derecho.

## LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### PERSONAS MORALES

Las disposiciones que a continuación se comentan, aplicarán también en lo conducente a las personas físicas que realizan actividades empresariales. Para 1991 .

#### *Establecimiento permanente.*

Tratándose de los servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento ó montaje de bienes inmuebles, el plazo para considerar que existe establecimiento permanente se reduce de 365 días a 183 días naturales.

Además, se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad ó cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que el establecimiento en México haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

#### *Tratados internacionales.*

En los tratados internacionales que establezcan cargas menores ó excepciones distintas a las previstas en esta ley, sólo se aplicarán cuando el contribuyente acredite la residencia en el país de que se trate en los términos del propio tratado.

### **Componente inflacionario.**

En la determinación de los créditos para el cálculo del componente inflacionario, se consideran también los créditos que adquieran las empresas de factoraje financiero. Asimismo, se precisa que en este tipo de operaciones se considerará interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por dichas empresas.

También se incluyen como créditos, los que sean en moneda extranjera a cargo de residentes en México ó de establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero.

### **Actualización trimestral.**

Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en esta ley para señalar límites de ingresos y deducciones, así como las que contienen las tarifas, se actualizarán trimestralmente, indicándose que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones aritméticas correspondientes y las dará a conocer en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el día 10 de los meses de enero, abril, julio y octubre.

### **Pagos Provisionales.**

Para las sociedades cooperativas de producción y las sociedades y asociaciones civiles que distribuyan anticipos ó rendimientos a sus miembros, se establece lo siguiente :

a. Para determinar el coeficiente de utilidad, adicionarán a

la utilidad fiscal ó disminuirán la pérdida fiscal, según corresponda, además de la deducción inmediata de activos fijos que se haya considerado en la determinación del resultado fiscal, el monto de los anticipos ó rendimientos distribuidos a sus miembros.

b. En la determinación de la utilidad fiscal base del cómputo en el periodo a que corresponda el pago, se disminuirán dichos anticipos ó rendimientos.

Se dan ciertas reglas para cuando se presente la figura de la escisión, mismas que comentamos en conjunto con las demás disposiciones fiscales que resultan aplicables en el punto 1.17 .

En concordancia con lo que establece el Código Fiscal de la Federación, no se tendrá la obligación de presentar la declaración del pago provisional (en adición a las excepciones ya establecidas) cuando no haya impuesto a cargo ó saldo a favor.

#### Reducciones de impuesto sobre la renta.

Para los contribuyentes dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca ó silvicultura, se incrementa del 40% al 50% la reducción que les es aplicable en el impuesto sobre la renta. Se considera que es tán dedicados a dichas actividades cuando los ingresos percibidos por éstas re presenten cuando menos ael 90% de sus ingresos totales.

#### Acumulación de ingresos.

Dentro de los supuestos para definir el momento de acumulación

ción de los ingresos, tratándose de la enajenación de los bienes ó prestación de servicios, se señala el caso de cuando se reciba efectivo ó bienes en pago ó garantía del precio ó de la contraprestación pactada.

En cuanto a los ingresos por enajenaciones a plazos, se acumulación será cuando se efectúe el cobro y ya no cuando se dé la exigibilidad, subsistiendo la opción de acumular el total del precio pactado.

#### **Costo de acciones.**

Se hacen algunas adecuaciones en el procedimiento para determinar el costo fiscal promedio por acción, y adicionalmente se señala que tratándose de acciones emitidas por personas morales residentes en el extranjero, para determinar dicho costo únicamente considerarán el costo comprobado de adquisición de las mismas.

También se dan reglas para el caso de fusión ó recisión, las cuáles comentamos en el punto 1.17 .

#### **Deducciones.**

##### **a. Pagos**

Quiénes en el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a 200 millones de pesos, deberán efectuar los pagos por las compras de bienes ó servicios mediante cheque nominativo cuando el importe de la erogación exceda de un millón de pesos, con las excepciones que se han venido dando. El pago podrá efectuarse mediante trasposos de cuentas en instituciones de



crédito ó casas de bolsa.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, ade más de los requisitos ya previstos, se requiere que contengan la cla ve del registro federal de contribuyentes del librador y la expresión "para abono en cuenta" en el anverso del mismo. Mediante dispo sición transitoria se señala que el requisito del registro federal de contribuyentes entrará en vigor a partir de julio de 1991.

Tratándose de compras que se hagan a los contribuyentes del régimen de entradas y salidas, éstas serán deducibles hasta el momen to en que se paguen. Este requisito permanece y sigue siendo aplica ble a los pagos que se hagan a las sociedades civiles que obtengan ingresos por la prestación de servicios a través de sus miembros.

Se pospone para el 1 de enero de 1992 la vigencia de la dis posición transitoria de 1990, que establece la obligación de conser var el original del cheque pagado devuelto por el banco ó la ficha de cargo, en los casos de pagos efectuados con cheque ó mediante traspasos de cuentas bancarias.

#### **b. Arrendamiento**

Se deroga el límite de la deducción de hasta el 16% anual, sobre el valor del avalúo de los inmuebles que los contribuyentes tengan en uso ó goce temporal.

**c. Tiempo compartido**

Para los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, se establece la opción de deducir las erogaciones relativas a dichas operaciones en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas.

**Gastos no deducibles.**

**a. Viáticos**

Tratándose de los gastos de viaje destinados a la alimentación, sólo serán deducibles cuando se acompañe a la documentación que los ampare, la relativa al hospedaje ó transporte y siempre que no excedan por cada beneficiario de \$ 150,000.00 diarios, cuando se erogan en territorio nacional y de \$ 300,000.00 diarios, cuando se erogan en el extranjero.

**b. Automóviles**

Tratándose del pago de renta de automóviles, así como por la inversión que se haga de los mismos, se señala que sólo será deducible el 80% del monto de los pagos y de la depreciación, respectivamente, y que en ningún caso será deducible la renta ó la depreciación de los automóviles con valor superior a 100 millones de pesos.

La limitación anterior no aplicará para los contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso ó goce temporal de automóviles.

Además, cuando se trate de la adquisición de flotillas de automóviles denominados utilitarios, que cumplan con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hucienda y Crédito Público, se podrá efectuar la deducción del total del monto original de la inversión.

**c. Consumos en restaurantes**

Se especifica que los consumos en restaurantes ó bares no serán deducibles, con excepción de los incurridos en viajes.

**d. Servicios aduaneros**

No serán deducibles los pagos por servicios aduaneros distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes.

**Activos Fijos**

**a. Arrendamiento financiero**

Congruente con las modificaciones al Código Fiscal de la Federación en materia de arrendamiento financiero, se establece que el monto original de la inversión a considerar por el arrendamiento, será la cantidad que se hubiera pactado como valor del bien en el contrato respectivo. A su vez, se deroga el artículo que establecía las reglas de la deducción de intereses, así como las relativas al caso en que el contrato concluya antes del plazo pactado.

*b. Deducción anticipada*

En términos generales se incrementan los porcentajes de deducción inmediata aplicables a los bienes, de acuerdo con su naturaleza.

*c. Depreciación de autobuses*

Se incrementa del 11% al 20% la tasa de depreciación para la inversión en este tipo de bienes.

*Instituciones de crédito y retención sobre intereses.*

Se señala que los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, deberán pagar impuesto a la tasa del 15% sin deducción alguna, por los ingresos por intereses que perciban del capital que coloquen o inviertan en el país.

Del impuesto retenido, dos terceras partes tendrán el carácter de pago definitivo y la cantidad restante se considerará pago provisional a cuenta del impuesto anual.

Como excepción a esta regla se señala que no se causará el impuesto, cuando de haberse efectuado el pago de los intereses directamente a un residente en el extranjero, queden exceptuados por derivarse de créditos concedidos al Gobierno Federal o a entidades no financieras del sector público, o bien, por ser créditos a plazo de tres o mas años, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento dedicadas a promover la exportación.

### *Amortización de pérdidas fiscales.*

Se tendrá un plazo adicional de 5 años en la amortización de pérdidas fiscales cuando vencido el plazo de 5 años iniciales no se hubieran amortizado. Para ello se requiere que en los ejercicios en que se generó la pérdida también se hubiera obtenido pérdida contable. Estas reglas son aplicables para las pérdidas fiscales que se incurran a partir de 1991 .

Se deroga la disposición transitoria publicada el 31 de diciembre de 1986, que iba a entrar en vigor en enero del presente año, relativa a que la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podía disminuirse del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal de los cuatro siguientes.

### *Consolidación fiscal.*

Se modifican y adicionan diversas reglas para establecer principalmente los siguientes cambios.

**Ejercicio :**

**DEFINICION :**

Anticipos a cuenta del impuesto anual.

Hasta 1964 : un anticipo del 4% anual.

del 01-01-65 hasta el 30-04-86 : 2 pagos cuatrimestrales y 1 trimes  
tral durante el ejercicio.

A partir del 01-05-86 : Los pagos provisionales se realizan mensual  
mente.

En 1987 y 1988 : Al existir 2 bases de tributación para I.S.R. los P.  
P. Se realizan como sigue :

Base Nueva : 12 anticipos.

Base Tradicional : 12 anticipos.

A partir de 1988 : El C.U. se busca en los cinco ejercicios anterio  
res y surgen los "AJUSTES" a los pagos provisionales.

En 1989 : Desaparece la base tradicional y surge el IMPAC.

En 1990 : Se eliminan los conceptos inflacionarios de los ingresos pa  
ra el pago provisional.

**PROCEDIMIENTO DE CALCULO :**

- a) Determinar un coeficiente de utilidad.
- b) Determinar la utilidad fiscal estimada.
- c) Determinar el monto del pago provisional.

**DISPOSICIONES ESPECIALES :**

Fecha de Pago : Día 11 del mes siguiente.

Cálculo del C.U. : Con cifras del último ejercicio de 12 meses. Hasta el diezmilésimo (0.0000). En el 2o. ejercicio se considera el C.U. del primer ejercicio.

**COEFICIENTE DE UTILIDAD :**

Procedimiento de cálculo para personas morales :

$$\text{C.U.} = \frac{\text{UTILIDAD FISCAL} + \text{DEDUCCION ART. 51}}{\text{INGRESOS NOMINALES}}$$

$$\text{C.U.} = \frac{\text{PERDIDA FISCAL} - \text{DEDUCCION ART. 51}}{\text{INGRESOS NOMINALES}}$$

**INGRESOS NOMINALES :**

**CONCEPTO :**

Son los ingresos acumulables excepto la ganancia inflacionaria y considerando los ingresos por intereses y la ganancia cambiaria sin restarles el componente inflacionario.

DETERMINACION DE LOS INGRESOS ACUMULABLES

<u>CONCEPTO</u>	<u>INGRESOS ACUMULABLES</u>	<u>INGRESOS NOMINALES</u>
Ventas	250,000	250,000
Ganancia Inflac.	20,000	- o -
Int. Dev.	30,000	30,000
Gan. camb.	25,000	25,000
<u>Componente inflacionario de los créditos (C.I.C.) (30,000)</u>	25,000	- o -
<b>T O T A L E S</b>	<b>295,000</b>	<b>305,000</b>

EJEMPLO DEL CALCULO DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD DE UNA PERSONA MORAL

CASO " A "

Declaración anual 1990

Ventas	815,000	Deducciones :	
Ganancia Inflacionaria	60,000	- Normales	870,000
Intereses Devengados	18,000	- Art. 51	150,000
Ganancia Cambiaria	12,00		
Componente Inflacionario		<b>TOTAL</b>	<b>1'020,000</b>
De los créditos (C.I.C.)	<u>( 5,000)</u>		
Ingresos Acumulables	900,000	Pérdida Fiscal	( 120,000)



$$\text{C.U.} = \frac{\text{PF - Art. 51}}{\text{ING. NOMINALES}} = \frac{120,000 - 150,000}{815,000 + 18,000 + 12,000} = 0.0355$$

**CASO " B "**

*Declaración anual 1990*

Ventas	1'500,000	Deducciones :	
Ganancia Inflacionaria	200,000	- Normales	1'400,000
Intereses Devengados	100,000	- Art. 51	100,000
Ganancia Cambiaria	100,000		
Componente Inflacionario		<b>TOTAL</b>	<b>1'500,000</b>
De los Créditos (C.I.C.)	( 50,000)		
Ingresos acumulables	<u>1'850,000</u>	Utilidad Fiscal :	350,000

$$\text{C.U.} = \frac{\text{UF + Art. 51}}{\text{ING. NOMINALES}} = \frac{350,000 + 100,000}{1'500,000 + 100,000 + 100,000} = 0.2647$$

**CALCULO DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD DE LOS AROS 1986, 1987 Y 1988**

Procedimiento de cálculo personas morales :

A) 1986

$$\text{C.U.} = \frac{\text{UTILIDAD FISCAL - DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS}}{\text{INGRESOS TOTALES - DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS OBTENIDOS}}$$

B) 1987 y 1988

C.U. = 
$$\frac{\text{UTILIDAD FISCAL + DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS} \\ - \text{DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS}}{\text{INGRESOS TOTALES OBTENIDOS - DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS}}$$

### COEFICIENTE DE UTILIDAD

Determinación del C.U., cuando en el último ejercicio de 12 meses no hay factor.

Se busca el C.U., en los últimos 5 ejercicios anteriores.

1991	Año del pago provisional
1990	Ultimo ejercicio
1989	Ejercicios anteriores
1988	Ejercicios anteriores
1987	Ejercicios anteriores
1986	Ejercicios anteriores

### PROCEDIMIENTO DE CALCULO PARA PERSONAS MORALES

por

Ingresos nominales

Coeficiente de Utilidad

Utilidad estimada

menos

Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores

- Utilidad fiscal estimada

por 35%  
Base para pago provisional  

---

Pago provisional de ISR  
menos  

---

Pagos provisionales efectuados  

---

Neto a pagar

PERDIDA FISCAL  
ACTUALIZACION

A) Primera actualización  
Ultimo mes del ejercicio  
en que ocurrió la pérdida

PF  
X =  
FA

---

Primer mes de la 2a. mitad  
del ejercicio en que ocu  
rió la pérdida

B) Segunda actualización  
Ultimo mes del ejercicio  
inmediato anterior a  
aquél en que se aplicará

PF  
X =  
FA

---

Ultimo mes del ejercicio  
en que se actualizó por  
última vez

PERDIDA FISCAL  
ACTUALIZACION (CASO PRACTICO)

Datos del ejercicio de 1990

Ingresos acumulables	1'210,000
menos Deduciones autorizadas	(1'220,000)
Pérdida Fiscal	10,000

Fórmula :

FA =	A) Primera actualización	1.080 FA =	B) Segunda actualización
	Dic. 90 25,112.70		Dic. 90 25,112.70
	Jul. 90 22,664.80		Dic. 90 25,112.70
	10,000 x 1.080 =	11,080	11.080 x 1 = 11,080

PAGOS PROVISIONALES  
EJEMPLO

DATOS :

CASO " A "

Declaración anual 1990

Ventas	1'150,000	Deducciones	
Ganancia Inflacionaria	50,000	- Normales	1'000,000
Intereses devengados	12,500	- Art. 51	20,000
Ganancia Cambiaria	12,500		
Componente inflacionario		TOTAL	1'020,000
De los créditos (C.I.C.)	( 15,000)		
Ingresos acumulables	1'210,000	Utilidad Fiscal:	190,000

$$C.U. = \frac{UF + \text{Art. 51}}{\text{Ing. Nominales}} = \frac{190,000 + 20,000}{1'150,000 + 12,500 + 12,500} = 0.1787$$

CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL

Datos	Ene. - May. 1991
Ventas	700,000
Gan. inf.	100,000
Inst. dev.	25,000

Gan. camb.	25,000
C.I.C.	(20,000)
Pagos prov. efectuados	30,000
Pérd. fiscal ejerc. ant.	10,000
Coef. util. '90	0.1787

**CALCULO DEL P.P.**

	Ingresos nominales	750,000
por	C.U.	0.1787
	Utilidad fiscal est.	134,025
menos		
	Pérdida fiscal act.	(11,080)
	Base para pago prov.	122,945
por	Tasa Art. 10 LISR	35%
	Pago provisional	43,945
menos	Pagos prov. efect.	( 30,000)
	Neto por pagar	13,031

**CASO " B "**

**Declaración anual 1990**

Ventas	1'150,000	Deducciones	
Ganancia inflacionaria	50,000	- Normales	1'180,000
Intereses devengados	12,500	- Art. 51	40,000
Ganancia Cambiaria	12,500		
Componente inflacionario		<b>TOTAL</b>	<b>1'220,000</b>
De los créditos (C.I.C.)	( 15,000)		
Ingresos Acumulables	1'210,000	Pérdida Fiscal:	( 10,000)

C.U. =	<u>PF - Art. 51</u>	=	<u>(10,000) - 40,000</u>	=	<u>30,000</u>
	Ing. nominales		1'150,000 + 25,000		1'175,000
					0.178

DATOS :	Enc. / May. 1991
Ventas	700,000
Gan. inf.	100,000
Inst. dev.	25,000
Gan. camb.	25,000
C.I.C.	(20,000)
Pagos prov. efectuados	3,000
Pérd. fiscal ejerc. ant.	10,000
Cocf. util. '90	0.0255

**CALCULO DEL P.P.**

	Ingresos nominales	750,000
por	C.U.	<u>0.0255</u>
	Utilidad fiscal est.	19,125
menos	Pérdida fisc. act.	<u>(11,080)</u>
	Base para pago prov.	8,045
por	Tasa art. 10 LISR	<u>35%</u>
	Pago Provisional	2,816
menos	Pagos prov. efect.	<u>( 3,000)</u>
	Neto por Pagar	( 184)

PAGOS PROVISIONALES  
CALCULO DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD CUANDO  
EL EJERCICIO FUE DE 13, 14 O 15 MESES

Regla 58-B de 1990 :

Establece la opción para quienes hayan terminado su ejercicio durante septiembre, octubre ó noviembre de 1990, de considerar un solo ejercicio que comprende 13, 14 ó 15 meses y concluya el 31 de diciembre de 1990 .

Al ejercer opción se presenta una sola declaración anual de ejercicio.

El coeficiente de utilidad que se considera será el que resulte mayor de comparar el del ejercicio de 13, 14 ó 15 meses y el que se determine con los datos del segundo ajuste del ejercicio terminado en doce meses.

Ejemplo de la regla 58-B

<u>CONCEPTO</u>	<u>EJERCICIO DE 16 MESES</u>	<u>SEGUNDO AJUSTE</u>
Ventas	1'000,000	800,000
Ganancia inflac.	150,000	70,000
Int. dev.	75,000	50,000
Gan. camb.	75,000	50,000
C. I. C.	100,000	( 30,000)
Ingresos Acumulables	<u>1'200,000</u>	<u>940,000</u>

Deducciones autorizadas	( 1'000,000)	( 750,000)
Art. 51	( 100,000)	( 100,000)
Deducciones totales	( 1'100,000)	( 850,000)
Utilidad Fiscal	100,000	90,000

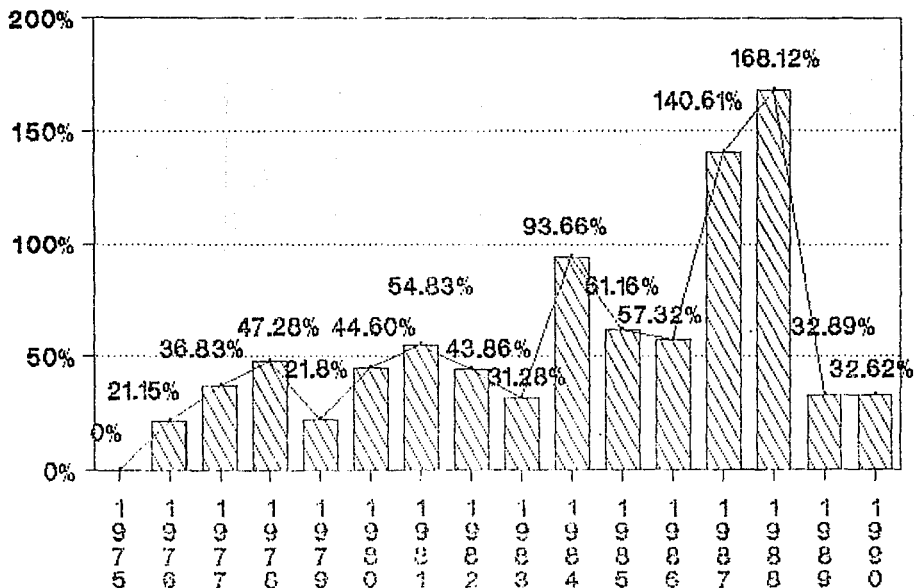
Coefficiente de utilidad	$\frac{200,000}{1'150,000} = 0.1739$	$\frac{190,000}{900,000} = 0.2111$
--------------------------	--------------------------------------	------------------------------------

El coeficiente que se considera es el de 0.2111 por que fué el mayor de los dos.

**Nota :** Este capítulo ha sido actualizado ha 1992, mediante anexo al final de la tesis.

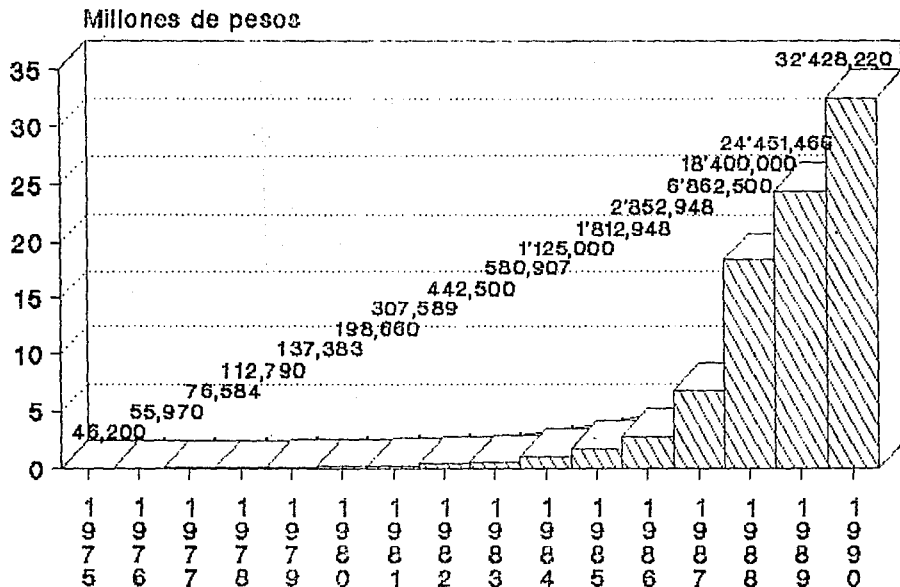


# PAGOS PROVISIONALES I.S.R. COMPARATIVO



# IMPUESTO SOBRE LA RENTA

## Pagos Provisionales



### CAPITULO III. REACCIONES DE LOS COPARTICIPES DE LAS INNOVACIONES FISCALES.

#### 3.0) *La cruzada Fiscal, elemento Gubernamental contra La evasión Fiscal.*

Durante el año de 1986, en México se conoció un ambicioso plan por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Este Plan, era " La Cruzada Fiscal ". Más sin embargo, este planteamiento ó esquema preventivo contra la evasión Fiscal no era nuevo.

El antecedente de creación de la Auditoría Fiscal surge con el Decreto del 30 de abril de 1959, en su artículo 8 del Diario Oficial y que fue realizado por ordenamiento vinculado al proceso de audiencia. Y esta Auditoría Fiscal surgía como un "Órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los Causantes".

Cuando dice "La Auditoría Fiscal Federal podrá ordenar la realización de pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes a que se refiere el artículo que antecede ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generales aceptados por la técnica contable. En estas pruebas se oír la opinión del contador público que hubiere dictaminado, para cuyo efecto se le citará a la diligencia con tres días de anticipación".

Creemos conveniente citar lo que el Lic. Humberto Briseño Sierra en su libro intitulado "Derecho Procesal Fiscal, el REGIMEN FEDERAL MEXICANO"

nos deja ver en sus páginas lo que originó la Auditoría Fiscal en México, y a manera de resumen indica aspectos como el siguiente :

1.- El 1 de enero de 1955 la Ley del Impuesto sobre la Renta, fué puesta en vigor, misma que para el año de 1961 fué reformada por primera vez, eliminándose en ese entonces un recurso administrativo denominado de reconsideración, que es precisamente el proceso de audiencia.

- 3) "Su artículo quinto transitorio indicó que los recursos en trámite ó pendientes de resolución a la fecha de la entrada en vigor serían concluidos ó resueltos por el director general". A su vez indica "En cuanto el artículo 232 que faculta a dichas dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la administración revisión de declaraciones y determinación estimativa del ingreso gravable y liquidación de diferencias de impuestos, les da competencia para actuar conciliatoriamente en cualquiera de las etapas de la determinación del crédito conforme a los procedimientos reglamentarios que se fijen. Esta conciliación no es más que una verdadera autocomposición, porque la Secretaría es una de las partes interesadas en las liquidaciones, de manera que no puede obrar como mediador y solo se califica como conciliación a la facultad de condonar parcial ó totalmente gravámenes. Aunque el particular, visto el precepto, puede acudir ante las dependencias buscando dicha conciliación ó transacción, no se trata de un recurso sino de una solicitud, una instancia que ya se ha descrito como derecho de petición". Pág. (114).

Con el tiempo y resultado de la constante evolución y perfeccionamiento de nuestra legislación Fiscal, los medios de control también lo han hecho y uno de ellos son precisamente los órganos de la administración Fiscal. Consideramos que a partir de que la Constitución en su artículo 31 fracción IV en la que establece que todos los mexicanos debemos contribuir a los gastos del Estado y extendiéndose por el Código Fiscal en su artículo 1 del Título I. También colocaba al Estado en la posición de cuidar que estas disposiciones se ejercieran esta disposición constitucional se concentra sobre los servicios públicos; más no sobre la organización, y prestación concreta de como hacerlo. Por ello se crearon los Organos de Vigilancia.

Los Contadores Públicos Enrique Domínguez Nota y Enrique Calvo Nicolau en su obra intitulada Estudio al Impuesto sobre la Renta para 1978 nos hacen referencia de la situación que guardaban estos órganos de vigilancia; situándose en primer lugar en los artículos 14 y 16 a 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, cuando el C. Presidente de la República expidió el reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y se limitan al Estudio de las Direcciones y Dependencias que son facultades en Materia de Impuesto.

Para 1978 se hablaba de la Dirección General de Administración Fiscal Central, la cual en el Diario Oficial de la Federación del 6 de junio de 1977 quedó adscrita orgánicamente a la Subsecretaría de Ingresos. El artículo 50 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señalaba que de este organismo dependían las siguientes Direcciones :

- 1.- Dirección del Impuesto sobre la Renta.
- 2.- Dirección de Ingresos Mercantiles.
- 3.- Dirección de Impuestos Mercantiles.

La competencia específica de la Dirección General establecida en el artículo 50 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en 1978 queda expuesta de la siguiente manera :

- I. Planear las actividades de Administración Fiscal de las Unidades que dependan de la Subsecretaría a que quede adscrita, las de las Administraciones Fiscales Regionales y las de las entidades Federativas coordinadas ó que actúen por delegación y evaluar los resultados de dichos planes.
- II. Determinar la existencia de los Créditos Fiscales, dar las bases para su liquidación y fixar los en cantidad líquida, respecto a los impuestos federales y sus respectivos recargos, salvo los impuestos aduanales y los que sean competencia de otras unidades administrativas.
- III. Ejercer las atribuciones de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en las leyes en las materias de su competencia, excepto la de revisar dictámenes sobre esta

dos Financieros formulados por Contador Público autorizado. y la de practicar visitas domiciliarias de auditoría e inspecciones.

- IV. Recibir de los particulares y en su caso, exigir los avisos, manifestaciones y demás documentación que conforme a las disposiciones fiscales deban presentarse ante la misma y aplicar cuando proceda, las medidas de apremio respectivas.
  
- V. Conceder prórrogas y autorizaciones para el pago en parcialidades de los créditos fiscales en las materias de su competencia, previa garantía de su importe y accesorios legales, con sujeción a las directrices, requisitos, limitaciones, sistema de control y supervisión que determine la Tesorería de la Federación.
  
- VI. Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y sobre las autorizaciones previstas en las mismas; las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco, así como reconocer la existencia de créditos en contra de este para

efectos de compensación y resolver sobre la pro  
cedencia de compensaciones efectuadas, en las ma  
terias de su competencia.

VII. Tramitar y resolver los recursos administrativos  
en las materias de su competencia.

VIII. Establecer mediante reglas generales, bases espe  
ciales de tributación en relación con el impues  
to sobre la renta.

IX. Ejercer las atribuciones que correspondan a la  
Secretaría, relacionadas con las participaciones  
de los trabajadores en las utilidades de las em  
presas.

X. Informar a la procuraduría Fiscal de la Federa  
ción de las infracciones y de la presunta comi  
sión de delitos fiscales de que se tenga conoci  
miento con motivo de sus actuaciones.

XI. Aprobar las formas oficiales de avisos, declara  
ciones manifestaciones y documentos requeridos  
por las leyes de impuestos federales materia de  
su competencia y dar las instrucciones para su  
formulación por parte de los causantes.



**Dirección del Impuesto sobre la Renta.**

Esta dirección dependía a su vez de la Dirección General de Administración Fiscal Central, con fundamento en el artículo 51 del citado reglamento, de dicha dirección dependían las siguientes subdirecciones y departamentos :

**Subdirecciones :**

- De Servicios al Contribuyente.
- De revisión y liquidaciones.
- De participación de utilidades.

**Departamentos :**

- De autorizaciones.
- De consultas.
- De liquidación de empresas.
- De liquidación a personas físicas.
- De liquidación de actas de auditoría y
- De participación de utilidades.

La competencia de esta Dirección, se encuentra establecida en el artículo 51 del Reglamento Interior en cuestión y es la siguiente :

- I. Determinar la existencia de los créditos fiscales, dar las bases para su liquidación y fijar

los en cantidad líquida, respecto a los impuestos sobre la renta y del 1% sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón y sus respectivos recargos.

- II. Ejercer las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en leyes de los impuestos señalados en la fracción anterior, excepto la de revisar dictámenes sobre estados financieros formulados por contador público autorizado y la de practicar visitas domiciliarias de auditoría e inspecciones.
- III. Recibir a los particulares y, en su caso, exigir avisos, manifestaciones y demás documentación que conforme a las disposiciones fiscales deban presentarse ante la misma y aplicar, cuando proceda, las medidas de apremio respectivas.
- IV. Conceder prórrogas y autorizaciones para el pago en parcialidades de los créditos fiscales en las materias de su competencia, previa garantía de su importe y accesorios legales, con sujeción a las directrices, requisitos, limitaciones, sistemas de control y supervisión que determine Tesorería

de la Federación.

- V. Resolver las consultas que formulen los contribuyentes en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y sobre las autorizaciones previstas en las mismas; las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco, así como reconocer la existencia de créditos en contra de este para efectos de la compensación y resolver sobre la procedencia de las compensaciones efectuadas, en las materias de su competencia.
- VI. De la dirección, ejercer las atribuciones que corresponden a la Secretaría en relación con la participación de los trabajadores en utilidades de las empresas.
- VII. Tramitar y resolver los recursos administrativos en materia de su competencia.
- VIII. Diseñar, con la participación de la Dirección General de informática de ingresos, las formas oficiales de avisos, declaraciones, manifestaciones y documentos requeridos por las disposiciones fiscales materia de su competencia.

- IX. Establecer mediante reglas generales, bases especiales de tributacion en materia del impuesto sobre la renta.
  
- X. Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación, de las infracciones y de la presunta comisión de delitos fiscales, que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones.

#### **Dirección General de Administración Fiscal Regional.**

Con base en lo que dispone el acuerdo número 101-240 publicado en el diario oficial del 6 de junio de 1977, emitido por el Secretario de Hacienda y Crédito Público. La Dirección General de Administración Fiscal Regional se encuentra adscrita orgánicamente a la Subsecretaría de Ingresos. Con base en lo que dispone el último párrafo del artículo 54 del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de esta dirección dependen los directores de sistemas de recaudación y de las administraciones fiscales regionales. Las atribuciones generales que le corresponden al Director General de la Administración Fiscal Regional son : las que establecen en el artículo 8 del citado reglamento interior, las cuáles quedaron enumeradas en el tema anterior a la Dirección General de Administración Fiscal Central. Las atribuciones particulares que corresponden a esta dirección se señalan en el artículo 54 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y son las siguientes :

- I. Programar las actividades de las Administraciones Fiscales Regionales en relación con materias de su competencia de la Subsecretaría a que queda adscrita; así como evaluar sus resultados.
- II. Integrar y mantener actualizado el registro federal de causantes y otros padrones, en las materias de la competencia de la Subsecretaría a que quede adscrita en coordinación con la Dirección General de Informática de Ingresos.
- III. Coordinar y supervisar las actividades de las administraciones fiscales regionales, de la Dirección de sistemas de recaudación y de las oficinas federales de hacienda.
- IV. Ser enlace entre las demás direcciones de la subsecretaría a que quede adscrita y las administraciones fiscales regionales y oficinas federales de hacienda, y vigilar que los planes, programas, sistemas, normas y procedimientos que aquellas establezcan sean cumplidos por éstas.
- V. Concentrar, registrar y analizar la información de las actividades de las administraciones fiscales regionales y dar cuenta de las mismas al as

toridades superiores y a las direcciones de la subsecretaría a que se quede adscrita, con excepción de lo que corresponda a la dirección general de informática de ingresos.

#### **Administraciones Fiscales Regionales.**

Hasta 1977 se habían creado trece administraciones fiscales regionales, dependientes todas ellas de la Dirección General de Administración Fiscal Regional. Estas administraciones fiscales forman parte de las unidades administrativas regionales a que se refería el artículo 82 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de las cuales también surgen las siguientes dependencias: Subprocuradurías fiscales auxiliares; delegaciones regionales de la tesorería de la Federación, delegaciones regionales de inspección fiscal; aduanas, zonas de inspección y vigilancia aduanal, delegaciones regionales de servicios administrativos. De las administraciones fiscales regionales dependen las oficinas federales de hacienda.

A continuación se muestra un cuadro en el que aparecen los nombres de las administraciones fiscales regionales que se crearon (1978), así como su jurisdicción en las que se establecieron sus facultades, lo cual se contiene en el artículo 2 del acuerdo número 101-389 publicado el 19 de septiembre de 1977.

Administraciones Fiscales Regionales

1978

<u>Nombre y Domicilio</u>	<u>Jurisdicción</u>
Administración Fiscal Regional del Noroeste	Nuevo León, Tamaulipas.
Administración Fiscal Regional del Occidente	Aguascalientes, Colima Jalisco Nayarit.
Administración Fiscal Regional del Centro	Guanajuato Michoacán Querétaro San Luis Potosí.
Administración Fiscal Regional Peninsular	Campeche Quintana Roo Tabasco Yucatán.
Administración Fiscal Regional del Noreste	Baja California Baja California Sur Sinaloa Sonora.
Administración Fiscal Regional del Sureste	Chiapas Oaxaca.
Administración Fiscal Regional del Golfo Centro	Puebla Tlaxcala Veracruz.
Administración Fiscal Regional del Norte - Centro	Coahuila Chihuahua Durango Zacatecas.
Administración Fiscal Regional del Pacífico - Centro	Guerrero Morelos.
Administración Fiscal Regional Hidalgo - México	Hidalgo Edo. de México
Administración Fiscal Regional del Norte del Distrito Federal	Le correspondían OFH. 3, 6, 8, 10, 14 15, 21, 23.

Administración Fiscal Regional del  
Centro del Distrito Federal

Insurgentes Sur No. 14

Administración Fiscal Regional del  
Sur Av. Cuauhtémoc 614.

Le correspondían  
OFH. 1, 2, 4, 5, 7, 9, 19  
20, 24, 25.

Le correspondían las  
OFH. 11, 12, 13, 16, 17  
y 22.

#### **Facultades.**

Originalmente las Facultades que tenían las Administraciones Fiscales Regionales se señalaron en diversos acuerdos que se publicaron en Diarios Oficiales de la Federación en los años de 1973 a 1975. Tales acuerdos se dejaron sin efectos, así como las demás disposiciones administrativas que se relacionaban con dichas administraciones; así se desprende del artículo séptimo de los transitorios del acuerdo número 101-389 antes referido.

Las nuevas facultades que corresponden a las administraciones Fiscales regionales se contienen en el artículo 85 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en el artículo 5 del acuerdo de referencia, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 7 de septiembre de 1977. Las facultades que aparecen en los citados ordenamientos son las siguientes :

- I. Determinar la existencia de créditos fiscales, dar las bases para su liquidación y fijar en cantidad líquida los impuestos y derechos federales y sus respectivos recargos, salvo los aduanales.
- II. Ejercer las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas por el código fiscal de la federación y



otras leyes fiscales, en la materia de su competencia, con excepción de la de revisar dictámenes sobre Estados Financieros formulados por Contador Público autorizados y la de practicar visitas domiciliarias de auditoría e inspecciones.

- III. Recibir de los particulares, y en su caso, exigir los avisos, manifestaciones y demás documentación a que obliguen las disposiciones y demás documentación a que obliguen las disposiciones y demás documentación que conforme a las mismas, no deban presentarse ante las oficinas federales de hacienda o a otras autoridades fiscales y aplicar cuando proceda las medidas de apremio respectivas.

Así estas administraciones fiscales regionales se crearon por acuerdo publicado en el Diario Oficial del 26 de enero de 1977 e iniciaron sus funciones el 2 de mayo del mismo año.

- IV. Llevar y mantener actualizado el registro federal de causantes respecto a todos los sujetos obligados a inscribirse en su circunscripción y los demás registros que se establezcan las leyes fiscales, con excepción de las aduanales y de automóviles, así como la de suministrar a la Dirección General de Administraciones Fiscales Regional los

- datos e informes necesarios para integrar el re  
gistro federal de causantes relativo a todo el  
país.
- V. Dictar las resoluciones que correspondan en re  
lación con la participación de los trabajadores  
en las utilidades de las empresas.
- VI. Conceder prórrogas o autorizaciones al pago en  
parcialidades de créditos fiscales, previa garan  
tía de su importe y accesorios legales, en la ma  
teria de su competencia, con sujeción a las di  
rectrices, requisitos, limitaciones, sistemas de  
control y supervisión que determine la Tesorería  
de la Federación.
- VII. Resolver las consultas que formulen los interesa  
dos respecto a situaciones reales y concretas,  
sobre las autorizaciones previstas en las mismas,  
en las materias de su competencia.
- VIII. Resolver las solicitudes de devolución de canti  
dades pagadas indebidamente al fisco en relación  
con las materias a que se refiere la fracción I  
anterior, así como de reconocer la existencia de  
créditos en contra de éste para efectos de com

pensación y de resolver sobre la procedencia de compensaciones efectuadas en dichas materias.

- IX. Informar a la subprocuraduría fiscal auxiliar que corresponda de las infracciones a las leyes fiscales y a la procuraduría fiscal de la federación de la presunta comisión de delitos fiscales de que se tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, para que dicha autoridad puedan ejercer sus atribuciones.
- X. Controlar y vigilar que todos los causantes, retenedores, responsables solidarios y terceros, obligados conforme a las leyes de impuestos federales, con excepción de los aduanales, a presentar declaraciones en receptorías comprendidas dentro de su circunscripción territorial, cumplan con dichas obligaciones y en su caso aplicar las medidas de apremio o formular las liquidaciones provisionales que procedan hasta obtener dicho cumplimiento, sin perjuicio de las gacultades que legalmente corresponden a las OFH.
- XI. Dirigir administrativamente y ejercer la supervisión técnica de las oficinas federales de hacienda de las inspecciones federales de muestre

*y de las oficinas federales de ensaye, ubicadas en su circunscripción territorial.*

**XII.** *Vigilar que las oficinas federales de hacienda de su circunscripción, cumplan con la solícitud de las aduanas de recibir el pago, notificar y, en su caso, llevar a cabo procedimiento administrativo de ejecución respecto de créditos fiscales de carácter aduanal.*

**XIII.** *Coordinarse con las demás unidades administrativas regionales de la secretaría para el mejor ejercicio de sus funciones.*

A 1990 las regionales fiscales han aumentado :

**ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL :**

Tijuana	Mexicali	La Paz
Culiacán	Cd. Obregón	Hermosillo
Torreón	Chihuahua	Durango
Cd. Juárez	Acapulco	Cuernavaca
Querétaro	Morelia	León
Celaya	Tuxpan	Cancún
Mérida	Campeche	Villahermosa
Veracruz	Saltillo	Zacatecas
Reynosa	Monterrey	Tampico
San Luis Potosí	Guadalajara	Tepic
Agascalientes	Colima	Tuxtla Gutiérrez
Oaxaca	Coahuila	Xalapa
Tlaxcala	Puebla	Pachuca
Toluca	Tlanepantla	Sur del D.F.
Centro D.F.	Norte D.F.	Oriente D.F.

Como vimos el aumento de 13 a 45 Administraciones Fiscales Regionales ha sido el control más efectivo del Estado mexicano para asegurar el ingreso. Su evolución también estriba en el objetivo de abarcar más territorio. Antes con trece administraciones fiscales regionales sus límites jurisdiccionales, también lo eran para los contribuyentes, pues tenían que recorrer grandes distancias para poder cumplir con las obligaciones fiscales. Lo cual jurídicamente era motivo de litigio entre el contribuyente y el Estado. Lo que muchas veces también motivó el amparo y su debido estudio en los tribunales facultados para ello.

- Otro aspecto importante la creación de administraciones fiscales regionales ha sido fuente de trabajo y para muchas personas principalmente quien tiene relación con la Contaduría.
- El Estado obtuvo un control más fiable para allegarse de los recursos, que a su vez también fomenta la no evasión y elusión por parte de los contribuyentes.
- Es también, un medio informativo de orientación.

Para la obtención de estos objetivos, dentro de las administraciones fiscales se ha adoptado a la disciplina de auditoría como elemento de determinación y revisión al cumplimiento de las obligaciones fiscales y apegado a la estricta observancia del marco jurídico tributario.

La cruzada fiscal son precisamente las auditorías que realiza el Es

tado a los contribuyentes: ó sujetos de contribuciones.

Es esta relación la que comienza este capítulo : Estado - Contribuyente.

El C.P. Enrique García Hernández en su artículo denominado "Los sujetos de las Contribuciones" publicado en el mes de febrero de 1990 de la revista consultorio fiscal nos muestra esta relación :

" El origen de la relación jurídico-tributaria que se establece desde la antigüedad y que actualmente la costumbre, así como la denominación en que constantemente se incurre en la legislación vigente, hace que el término "fiscal" (originado a su vez, en latín Fiscum que significa Bolsa ó cesto) sea el que propiamente refleje con exactitud la actividad del estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ".

El objetivo del fisco reside en lo que el artículo 25 de la Constitución política que a la letra dice :

" Al desarrollo económico nacional concurrido con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación ". Que es lo que se conoce como la rectoría del Estado.

Así asociamos el artículo 31 fracción IV y el artículo 25 constitucional que engloban a todo organismo a contribuir a los Gastos del Estado.

Para esto la Suprema Corte de Justicia ha hecho una aclaración :

" Es un deber general de todo ciudadano, el de contribuir para los gastos públicos tanto de la federación, como de los estados y de los municipios y la exención de dinero, por estos conceptos, de parte de las autoridades, no pueden considerarse una violación a las garantías individuales ".

" Por gastos públicos no deben entenderse todos los que puedan hacer el Estado sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. I.D.I.D. Al establecer la fracción IV del artículo 31 Constitucional la obligación de contribuir a los gastos públicos así de la Federación como del Estado y municipios en que se resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados y Municipios ".

El Estado al evolucionar paso de ser un rector político a uno de participación económico. Y considerando su nuevo papel, la injusticia social dió como resultado al nacimiento de diversas teorías económicas y con el propósito de :

- a) Proteger a las clases trabajadoras.



b) Impulsar su mejoramiento económico, social y cultural de manera coactiva, imponiendo autoridad que emana de las instituciones pú  
blicas.

El campo anterior, evidentemente económico y sociológico tiene importancia para este trabajo, puesto que los sujetos están íntimamente ligados con estas actividades en que la rectoría económica del estado, sus finanzas y el régimen de derecho en que se desarrollen, de los que resul  
tan nuevas funciones encaminadas a vigilar el cumplimiento de los que de  
rivan :

1. Controles directos : En actividades que debe ex  
clusivamente planear y diri  
gir el Estado.
2. Consumo público : Derecho a servicios públicos por medio de los impuestos que pagamos producidos por :
3. Servicios públicos : El campo clásico de activi  
dad es tal en las ramas bási  
cas y que generalmente son prestados por el Estado, agua, luz, comunicaciones, etc.
4. Gastos sociales : El Estado proporciona a los necesitados ó a los que lo merecen sin que rindan servi  
cio, Estado Social.

Así Heller Herman. Teoría económica del Estado dice :

" Todo Estado tiene que restringir de algún modo los procesos de cambio del tráfico, económico y limitar ó eliminar la libre con currencia, regulándola en su territorio, el hecho de que toda regulación de la economía tenga que ser condicionada por el Estudo desde fuera lo económico se explica por la simple circunstancia de que los efectos económicos que conviven en el territorio del Estado son precisamente algo más que meros sujetos económicos ".

En la explicación de la relación Fisco-Particulares, debe ser analizada desde lo que origina esta relación : los sujetos :

Activos

La Federación, el Estado y el Municipio. Artículo 31 -IV y 73-XXIX de la Constitución.

**SUJETOS**

Pasivos

Las personas físicas y morales obligadas al pago de las contribuciones que establecen las leyes : Artículo 31-IV Constitucionales 1° y 26 del Código Fiscal de la Federación.

Se considera que la esencia que dá lugar al estudio del vínculo jurídico que existe entre el estado y los particulares. Se determina cuando el Estado se dá el derecho de recibir las contraprestaciones que los particulares tienen, a su vez, obligación de pagar.

Cabe mencionar en este momento que la Suprema Corte de Justicia, ha definido lo siguiente :

" El impuesto, dentro de la doctrina fiscal y en nuestra legislación fiscal sobre la materia puede ser definido como la prestación ó carga con que el Estado en ejercicio de su soberanía financiera, y que en razón de la solidaridad nacional, grave al causante como contribuyente para los gastos de interés general; corolario inmediato de esta definición es que la gravación debe regirse por normas fijas de justicia social; a ello obedece en nuestro derecho, y de modo concreto en la Constitución General de la República, el principio de justicia distributiva del impuesto, y del requisito de exigencia de que aquel debe de ser proporcional... ".

Así, se determina los sujetos que intervienen en el acto jurídico de pago recepción de contribuciones.

En el resumen presentado García Maynes define a estos como :

" Se denomina sujeto ó persona, a todo ente capaz de tener facultades y deberes. Es el ente capacitado por el derecho para ac

tuar como sujeto activo ó pasivo en las relaciones jurídicas".

El código civil, en su libro relativo a las personas las separa :

**Personas Físicas**

Sujeto jurídico individual : el hombre, en cuanto tiene obligaciones y derechos.

**PERSONAS**

**Personas Morales**

Sujeto jurídico colectivo: enterrado por el derecho no tiene realidad material ó corporal. Se les ha reconocido capacidad jurídica para tener derechos y obligaciones.

Una vez definidos los sujetos de la relación jurídico fiscal vemos lo que Margain. Manatou llamó elementos distintivos del vínculo jurídico que se establece en esta relación tributaria.

- a) La obligación tributaria es de derecho público.
- b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley.
- c) En la obligación tributaria el sujeto activo siempre es el Estado.
- d) En la obligación tributaria, la calidad de deudor puede adquirirla una entidad desconocida para el derecho privado.

- e) En la obligación tributaria el objeto único consiste en dar, se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie ó en servicios.
- f) La obligación tributaria tiene como finalidad sufragar gas tos públicos.
- g) La obligación tributaria surge con la realización de los actos imponibles.
- h) La obligación tributaria responsabiliza a terceros que inter vienen.

Así con estos elementos el C.P. Enrique García Hernández define a la relación tributaria como :

" La obligación tributaria es el vínculo jurídico, en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecunaria, excepcionalmente en especie ".

Hemos establecido ya una definición de lo que es la relación tributaria delimitado a las personas activas (Estado) y pasivas (Contribuyentes).

También el surgimiento de las administraciones fiscales regionales como medio de control que utiliza el estado para allegarse de los recursos.

Creemos conveniente entrar en materia de como reaccionan los participes de esta relación :

Comenzaremos con los sujetos Activos : El Estado.

Las administraciones fiscales regionales cumpliendo con su normatividad han establecido la auditoria como medio de comprobación y dentro de la nueva faceta de estas encontramos lo siguiente :

#### ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL

AUDITORIAS DIRECTAS

AUDITORIAS INDIRECTAS

Que hacen la labor de determinación de ingresos no captados por el Estado, por lo anterior la Suprema Corte de Justicia ha enmarcado :

" Dos son los métodos o sistemas que han prevalecido en el sistema financiero para fijar el impuesto; el de comprobación directa y el método indiciario. En lo que ve a la ley mexicana, esta ha adoptado de modo proponderante el empleo del sistema impositivo o de comprobación directa, que se lleva a efecto en el momento de la presentación de la declaración del causante, y si la investigación sobre la veracidad de esta resulta deficiente, por causas imputables al declarante, la ley por vía de auténtica excepción, recurre al método indiciario, es decir al análisis de los signos externos del causante, para fijar la capacidad de éste, en relación con el impuesto.

Sin embargo, esta medida de excepción no puede autenticarse con una calificación "arbitraria", ya que debe de fundarse

en signos externos y estadísticas relativas a negocios similares al que va a ser objeto de calificación".

La facultad económico-coactiva está constitucionalmente amparada en los artículos 14, 17, 21, 22 de la Carta Magna y los cuáles están vinculados a la regla general que establece "Nadie puede hacerse justicia por propia mano, ni desposeer a otro, ni imponerles sanciones, sino solo la autoridad judicial que es la única facultada para realizar esas funciones, es una regla que la invariante tradición hace inaplicable, tratándose de cobros fiscales, impuestos, derechos y algunos aprovechamientos (entre estos los recargos y las multas, que tienen naturaleza fiscal en cuanto a que se pueden hacer efectivos mediante procedimiento económico coactiva, cuya fundamentación constitucional por la doctrina y la jurisprudencia está en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Esta reglamentación constitucional, aunando la establecida en el código fiscal de la Federación en sus artículos 44 Bis al 59 .

De esta forma las autoridades fiscales están facultadas para investigar y verificar la documentación que expiden y obtienen los contribuyentes con motivo de sus actividades. El objetivo es la determinación de que se declaró al Estado los ingresos reales, que sería la determinación indiciaria. Posterior claro a la directa que el mismo contribuyente declaró conforme al artículo 6to. párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación. Es lo que conocemos como Autoridades con Facultades Revisoras ó de comprobación.

En el artículo llamado "Pautas en materia de Fiscalización" de la Facultad de Contaduría y Administración, donde mencionan los autores de dicho artículo atinadamente que la auditoría se realiza en diversas formas.

La Facultad de las autoridades fiscales puede ser aplicada desde :

- a) Rectificar los errores aritméticos de las declaraciones.
- b) Solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios ó terceros con ellos relacionados para que exhiban la contabilidad proporcionen datos, otros documentos e informes.
- c) Practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios ó terceros relacionados con ellos y revisar la contabilidad, bienes y mercancías.
- d) Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros.
- e) Practicar u ordenar el avalúo ó verificación física de toda clase de bienes, incluso en transporte.
- f) Recabar de funcionarios, empleados públicos y fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- g) Allegarse pruebas para el ejercicio de la acción penal y posible comisión de delitos fiscales.

Las autoridades fiscales pueden ejercer estas facultades conjunta ó separadamente.

El artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, indica :



- a) Recoger la documentación cuando no se hayan cumplido las disposiciones de presentar declaraciones.
- b) Determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de los actos ó actividades por los que se deban pagar impuestos ó cuando omitan presentar declaraciones hasta el momento que se inicien facultades de comprobación.
- c) Ampliar el ejercicio fiscal el ejercicio de sus facultades de comprobación a aquel en que se revisen de acuerdo con el 67 del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente a los contribuyentes cuando :

- a) Se oponga u obstaculice la labor de las autoridades fiscales.
- b) Omitan presentar declaración del ejercicio de cualquier contribución (después de un mes de plazo permitido).
- c) No presentar los libros ó registros de contabilidad con documentación comprobatoria de más del 3% de algunos conceptos de declaraciones ó no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- d) No registren ingresos, compras ó alteren el costo en razón del 3% sobre lo declarado en el ejercicio.
- e) Registren compras, gastos ó servicios no realizados ó percibidos.

- f) Omitan ó alteren el registro de inventarios de existencias ó registren dichas existencias a precios distintos de los del costo, siempre que en ambos casos el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
- g) No cumplan con las obligaciones de la valuación de los inventarios ó no apliquen los procedimientos de control establecidos para tal efecto.
- h) Cuando no utilicen las máquinas registradoras de comprobación fiscal estando obligados a ello, cuando las destruyan ó las alteren.
- i) Cuando se encuentren irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

Los elementos que pueden utilizar las autoridades fiscales para determinar presuntivamente los ingresos son :

- a) La contabilidad del contribuyente.
- b) Las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución.
- c) Información proporcionada por terceros, solicitadas por las autoridades.
- d) Por otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- e) Medios indirectos de la investigación económica.

Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se extin

guen en un plazo de 5 años contados a partir de :

- a) El día siguiente a aquel en que se presentó la declaración del ejercicio cuando tenga la obligación de hacerlo.
- b) Cuando se presenten declaraciones complementarias por lo que se hace a conceptos modificados, el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presenten.
- c) Se presente ó debió haberse presentado la declaración ó el aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
- d) Se hubiere cometido infracción por las disposiciones fiscales.

Podrán extinguirse en un plazo de 10 años cuando el contribuyente:

- a) El Contribuyente no haya presentado su solicitud de Registro Federal de Contribuyentes.
- b) No lleve la contabilidad.
- c) Así como por los ejercicios que no presentó alguna declaración del ejercicio estando obligado a ello.

Los métodos para revisar a los contribuyentes son :

**REVISIÓN DE ESCRITORIO :**

La revisión de escritorio se efectúa en las oficinas de la autoridad revisora, solicitando mediante orden a los contribuyentes ó responsables solidarios, la documentación, los libros de contabilidad y las declaraciones.

(Dicha orden deberá notificarse en el domicilio manifestado en el registro federal de contribuyentes por el visitado, ó su representante legal).

En la solicitud deberán señalarse el lugar (domicilio de la autoridad) y el plazo (artículo 53, del C.F.F.) en el que debe proporcionar la documentación, debiendo hacerlo la persona a quien se dirigió la solicitud ó su representante legal.

Si al revisar la contabilidad, documentación e información aportada por el contribuyente, las autoridades fiscales encuentran hechos u omisiones que consideren ó entrañen incumplimiento de obligaciones fiscales, lo comunicarán al contribuyente mediante citatorio, dándole la oportunidad de cubrir las contribuciones y accesorios determinados, y en caso de no cubrirlos, se emitirá la liquidación.

**REVISIÓN DE DICTAMENES :**

Es la revisión que se efectúa en las oficinas de la autoridad revisa

sora en relación con la información contenida en el cuaderno de dictámenes, solicitando en los casos seleccionados, mediante oficio al contador público que dictaminó, la información ó documentación necesaria, así como la exhibición de sus papeles de trabajo.

Esta revisión se inicia en relación a los contribuyentes que han presentado Estados Financieros dictaminados, cuando la autoridad competente solicite al contribuyente ó de terceros información ó documentación.

**PROGRAMA DE ACREDITAMIENTO DE PAGOS PROVISIONALES IMPROCEDENTES :**

Consiste en verificar, con el auxilio de datos que proporciona informática, la procedencia del acreditamiento de los pagos provisionales de diversos impuestos federales efectuados por los contribuyentes en sus declaraciones anuales.

Este sistema ha servido para detectar defraudación Fiscal.

**PROGRAMA DE PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL ACTIVO :**

Tiene como finalidad detectar el nivel de cumplimiento por parte de las sociedades respecto de la presentación oportuna de sus declaraciones y del concepto del pago provisional en cada uno de los meses del ejercicio en curso.

PROGRAMA DE REVISION ARITMETICAS DE DECLARACIONES :

Consiste en verificar por medio de equipo de Cómputo los cálculos efectuados en las declaraciones anuales presentadas por los contribuyentes para determinar la base del impuesto y la aplicación de la tarifa correspondiente.

PROGRAMA DE CAPTACION DE INFORMACION FISCAL DE CLIENTES, PROVEEDORES Y PRESTADORES DE SERVICIOS :

Consiste en efectuar una visita domiciliaria a empresas con amplia cobertura de operación a nivel mundial ó regional, con el propósito de obtener información en relación con las operaciones realizadas con los clientes, proveedores ó prestadores de servicio; que permita mediante el cruzamiento de datos la detección de contribuyentes omisos ó que no tienen registradas ó declaradas todas sus operaciones. (Compulsas).

PROGRAMAS DE DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR :

Este programa fué creado con el propósito de efectuar una verificación posterior a los contribuyentes que presentaron saldos a favor en su declaración anual y que cobraron el importe de la devolución.

En los casos en que proceda el saldo a favor del contribuyente se turnará el expediente respectivo al área de liquidación para que este proceda a emitir la resolución respectiva.

El monto de las devoluciones a favor del contribuyente se actualizará en el transcurso del tiempo y con motivos de los cambios de precios en el país, para ello se aplicará el factor de actualización a las cantidades a devolver. En caso contrario se procede de igual manera y se pueden determinar defraudaciones fiscales.

#### PROGRAMA DE DETECCION DE FUENTES DE INGRESOS :

Este programa consiste en detectar a nivel nacional contribuyentes que ostentan irregularidades fiscales como contribuyentes ocultos, omisos, operaciones apócrifas, omisiones de ingresos, entre otros a fin de actualizar el padrón fiscal de contribuyentes y cobrar, en su caso, las diferencias de impuestos que deriven de su aplicación. Esta información servirá para seleccionar a los contribuyentes que serán objetos de revisión.

Y las más importantes :

#### PROGRAMA DE AUDITORIAS INTERMEDIAS :

Es una visita domiciliaria, que tiene como finalidad la verifica

ción de la correcta determinación de la base gravable de los contribuyentes a través de pruebas ágiles a renglones específicos, lo que implica que esta labor se efectúe en menor tiempo, en comparación con las auditorías profundas. Esta revisión se efectúa con todas las formalidades y procedimientos comentados en la Auditoría Directa.

**VISITAS DOMICILIARIAS O AUDITORIAS DIRECTAS :**

Estas visitas, son revisiones que se efectúan a los contribuyentes seleccionados, ya sean empresas, personas físicas con actividades empresariales ó dedicadas a las actividades no empresariales.

Estas visitas se realizan al amparo de una orden de visita y el contribuyente visitado deberá designar dos testigos, si estos no son designados ó los designados se niegan a aceptar, los visitadores los designarán.

Las irregularidades u omisiones conocidas durante el desarrollo de visita ó por información de terceros se consignarán en actas parciales en forma circunstanciada. En esta última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa los hechos u omisiones que se conozcan. Para levantar el acta final de visita domiciliaria, deben transcurrir 15 días hábiles contados a partir de la última acta parcial que se haya levantado.

Durante este período, el contribuyente podrá presentar si quiere los documentos, libros ó registros que desvirtuen los hechos u omisiones. En



caso de que el contribuyente no aporte las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos que pretenda desvirtuar, la autoridad cerrará el acta final y con base en ella emitirá la liquidación del impuesto.

Con estos procedimientos el Estado coercitivamente obliga al contribuyente a cumplir con las disposiciones fiscales, y a su vez a entrar con sus aportaciones al Ingreso Público, establecido en el artículo 31 fracción IV Constitucional.

No obstante, el hecho de que este artículo soslaya la calidad de que el Estado debe de recibir dicho ingreso, existen otros artículos también Constitucionales como el que se menciona :

#### ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

" Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles ó posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento "... Con esto queda fundado la visita domiciliaria.

Pero para el Sector Pasivo, el que paga los impuestos, con ó sin coactividad, esto de que "no deben de ser Molestados"... en realidad considera lo contrario; veamos algunas opiniones que se han vertido en el Diario Financiero :

Día 9 de Junio de 1989 : AUDITORES, "no policías", contra la evasión fiscal, demanda Jorge Ocejo.

" El combate a la evasión y elusión fiscal, no requiere de la presencia fiscal de agentes de la Policía Judicial Federal, si no de auditores que demuestren las prácticas tributarias ilicitas en las empresas aseguró Jorge Ocejo, Presidente de la Confederación Patronal de la República Mexicana (Coparmex).

En conferencia de Prensa, el dirigente de la patronal dijo que los policías deben dedicarse a detener delincuentes comunes, pero no deben intervenir en su proceso administrativo que sólo incumbe a las autoridades hacendarias.

Comentó que en el próximo período extraordinario de sesiones del Congreso legislativo, el sector privado demandará nuevamente cambios profundos en la legislación fiscal para hacerla más expédita, simplificar trámites y eliminar impuestos como el 2 por ciento a los activos y el 2 por ciento sobre nóminas de las empresas.

Estos gravámenes tienen tintes de inconstitucionalidad, por lo cual muchos empresarios llegan hasta el amparo ante las autoridades legales.

Rechazó que los Ingresos Fiscales aumentaron por el cumplimiento de los empresarios ante el fisco, debido al temor de recibir un auditor de la Secretaría de Hacienda.

Las aportaciones fiscales aumentaron por los anticipos del primer cuatrimestre en todas las declaraciones de impuestos.

Planeó la necesidad de que el gobierno reduzca la llamada "Economía Subterránea", basada en la evasión fiscal, pues este fenómeno alcanza entre 30 y 40 por ciento del Producto Interno Bruto.

El pago de impuestos debe ser más sencillo para evitar complicaciones administrativas en las empresas, añadió.

De lo anterior, concluimos para este punto :

- 1.- En México, el desarrollo ha traído como consecuencia medidas de control sobre los que más ganancias tienen, de eso se desprende también que sean de varias formas, siempre y cuando cumplan el objetivo de asegurarle al Estado lo que por Constitucionalidad le corresponde; sus ingresos.
- 2.- El conocer mejor los procedimientos de control, desde el punto de vista más profundo, puede dar cavida a la comprensión del sistema, con todo y sus deficiencias; por ello se conside

ra que la actividad legal en materia jurídico-fiscal, se moderniza.

- 3.- Que deben cuidarse las esferas de competencia de las Autoridades a fin de no atemorizar a los contribuyentes.
- 4.- Tanta presión con controles tanto administrativos, como coercitivos, están propiciando a los sectores productivos a eludir, evadir y defraudar como respuesta a políticas erróneas de administración.
- 5.- El estado de derechos la ciudadanía se ve deteriorada con los constantes cambios que sufre la ley fiscal; no existe un criterio prudencial y de mutua armonía, solo propicia el litigio fiscal.

### 3.1) FRAUDE FISCAL Y EVASIÓN FISCAL

Se entiende por Fraude Fiscal cualquier evasión de una cantidad que debiera cubrirse en concepto de impuestos por la persona ó personas que se en encuentran obligadas a ello, de conformidad con las disposiciones tributarias positivas existentes en un régimen jurídico.

Fraude ó Evasión Fiscal es cualquier ventaja que el contribuyente realiza en su favor, inclusive cuando ésta es legítima por las propias normas jurídicas. Es prudente recordar que usar de todas las ventajas que proporcionan las normas tributarias (exenciones, deducciones, etc.), de ninguna manera deben ser consideradas como "Evasión Fiscal".

Cabe señalar que un fiscalista honesto debe ser lo suficientemente competente como para informar al contribuyente, de todas las ventajas que las leyes fiscales le dan, sin que esto represente en él falta de integridad profesional.

La evasión fiscal es cualquier sustracción de impuestos que un causante debió haber satisfecho como consecuencia de una norma jurídica positiva, se atiende precisamente a la dimensión ética.

Como se ve este concepto hace entrar un elemento esencial en la discusión: La Justicia.

Margáin Manatou señala, que si estudiamos la reacción del contribuyente frente al impuesto, esta varía según su grado de cultura, honradez, civismo, educación y conveniencia.

Es cierto, que hay contribuyentes honestos que comprenden la necesidad de los impuestos para el logro del bien común, ó que lo son más bien por conveniencia ó temor frente a las sanciones existentes. Estos evitan el fraude.

Cuando se analizan las causas de la evasión fiscal, se puede considerar que :

a) El fisco es el responsable de esta situación, por :

- La deshonestidad de los funcionarios públicos, que consideran que su cargo es el instrumento ideal de enriquecimiento rápido;

- Porque no es raro que el contribuyente se percate de que una obra de servicio público tenga un costo muy superior al real, ó que se usaron materiales de pésima calidad, ó que entra a un círculo sin fin de hacer y deshacer con ventajas económicas para contratistas que resultan ser amigos ó cercanos parientes de las personas que otorgan el contrato, etc.;

- Porque los asuntos administrativos se manejan con pesadez y lentitud, a menos de que haya "incentivos" que sirvan para agilizarlos y darles rapidez, implicando en ocasiones fuertes

erogaciones superiores a los tributos debidos;

- Porque el contribuyente se acostumbra a la evasión fiscal, suavizando los remordimientos de su conciencia con razones diversas: Los hay que no pagan correctamente porque "solo los tontos lo hacen"; otros, porque quieren demostrar con ello que son más listos que el fisco; otros, porque sienten verdaderas ventajas en entregar mejor al funcionario lo que es del fisco; otros, porque alardean de que todo problema con la autoridad hacendaria lo arreglarán con pesos más, pesos menos; otros, porque si al cliente roban, que se va a preocupar el fisco; otros, porque al no haber utilidades ó ser éstas mínimas y estar necesitados de recursos, pues lo lamentan por el fisco.

Estas y muchas otras razones de igual peso influyen en el mal comportamiento del contribuyente incumplido. Son enemigos mortales del fisco; contra ellos es difícil luchar y, sobre todo, vencer.

b) Pero también son fuertemente responsables los moralistas, que en diversas épocas, han dado razones para justificar conductos evasivos, que el contribuyente acepta y sabe aprovechar.

De cualquier modo un rasgo de la psicología del contribuyente es su fuerte tendencia al fraude. Este es un hecho innegable, la naturaleza humana se fuga tenazmente a lo que considera que es suyo y muy difícilmente el hom

bre estará dispuesto a pagar. Necesita ver contraprestaciones, y aún en este caso, pedirá reducciones y plazas.

El contribuyente debe ser consciente de esta su psicología, a fin de ser realista y objetivo.

Nunca desaparece la posibilidad de impuestos injustos y, en consecuencia, de "evasiones" que son legítimas y no son verdaderamente tales.

Todo esto indica que una reforma fiscal seria y profunda debe atender elementos humanos de primordial importancia, que requiere como ya lo señalamos, una lenta pero decidida educación del fisco y del contribuyente.



### 3.2] MARCO JURIDICO DE LA PLANEACION FISCAL

Se debe entender por planeación fiscal, al conjunto de técnicas y procedimientos utilizados por los contribuyentes, con el único objeto de cubrir sus cargas fiscales al Erario Federal en forma tal, que aprovechemos los beneficios fiscales expresados en las disposiciones fiscales ó implícitas en las que le son supletorias, le permitan cubrir estrictamente las mismas en una estricta aplicación de las disposiciones legales vigentes.

El objetivo de la planeación fiscal, tiende a ser normalmente el de lograr el saneamiento fiscal del causante, hecho que no significa el de forzosamente se deba obtener una minimización en la carga tributaria. Efectivamente, los beneficios fiscales expresos e implícitos en las disposiciones fiscales y en los que les pueda ser supletorio, no puede conllevar a esa deseada reducción, pero en otros casos que de no ser así por llevarnos exclusivamente a un diferimiento en el tiempo en el cumplimiento de nuestros créditos fiscales.

Para la realización de esta planeación fiscal financiera es necesario seguir una metodología, la cual, sigue el siguiente procedimiento :

#### I.- IDENTIFICACION DEL PROBLEMA

El causante debe analizar y meditar sobre su situación tributaria frente al fisco. Si una vez hecho lo anterior el causante considera que su situación debe mejorarse, procederá al siguiente paso, en caso contrario, su

preocupación debe señarse al estricto cumplimiento de las disposiciones fiscales que le son aplicables, habiendo realizado los aspectos jurídicos ó de hecho previstos en tales disposiciones.

## II.- DETERMINACION DE ALTERNATIVAS

En este punto, el causante se está adentrando en el campo de la planeación fiscal, pues al detectar la existencia de un posible problema real y concreto, debe darle solución al mismo, buscando alternativas que le permitan solucionar el problema; mediante una lluvia de alternativas, ya que siempre existiran distintas formas de atacar un problema y una vez determinada la multiplicidad de alternativas, podrá pasarse al siguiente paso.

De este precepto debemos derivar los siguientes aspectos :

Las cuatro cargas tributarias existentes en nuestro derecho fiscal mexicano, deben estar por mandato constitucional reguladas en una ley fiscal especial.

Lo anterior, significa que las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos de la federación fijadas anualmente en la ley de ingresos de la federación, deben estar reguladas individualmente, por una ley fiscal y al decir reguladas, entendemos que dicha ley debe reunir los siguientes requisitos :

a) Establecimiento del objeto, es decir, señalamiento de la situación jurídica ó de hecho, motivo de la tributación y que está en estrecha relación con la equidad ordenada por la constitución.

b) Establecimiento de sujetos, lo que significa la enumeración de las personas que deben ó están exentas de la contribución, situación que confirma también la equidad constitucional.

c) Duración de la base, esto es, el señalamiento de la cantidad sobre la cual va a tributarse y que se relaciona estrechamente con el principio constitucional de proporcionalidad.

d) Establecimiento de cuota ó tarifa; la determinación en cantidad líquida, de la carga tributaria proveniente de la base gravable y que también está en estrecha relación con el principio constitucional de proporcionalidad.

Solamente reuniéndose los cuatro anteriores requisitos, el poder legislativo habrá cumplido con el principio de legalidad tributaria ordenado por nuestra carta magna.

Vale la pena mencionar que simplemente el artículo 1°. de la ley de ingresos de la federación instituye 21 fracciones que encuadran en el marco de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos y que cada fracción contiene un sin número de incisos que especifican dichas cargas, con lo que se podrá percatare de lo basto de nuestra legislación fiscal, a la que debemos aunar sus reglamentos y otra serie de disposiciones de carácter general.

Para los efectos de la planeación fiscal, estas leyes fiscales espaciales nos, determinaran la existencia de beneficios fiscales explícitos.

En el artículo 1º. del Código Fiscal de la Federación, nos encontramos con el hecho de que el mismo instituye a ese ordenamiento, como supletorio dentro del mandato fiscal, más esa supletoriedad es aparente en efecto, la ciencia del derecho nos define a un código como el conjunto de disposiciones que instituyen principios generales unificadores y reguladores de una determinada materia jurídica y así, el objetado por muchos Código Fiscal de la Federación, constituye el cuerpo legal unificador de todo nuestro sistema jurídico tributario mexicano, en donde por una parte, se establece para lo relativo a sujetos; nacimiento, cumplimiento y extinción de créditos fiscales; infracciones y sanciones; delitos y procedimientos administrativos tanto derivados de atribuciones de las autoridades como no contenciosos, su conocimiento, ó efecto de no caer en actos tipificados como de simulación ó delictivos, que lejos de minimizar la carga tributaria ponen en entredicho la conducta del causante.

Por lo que respecta al derecho común, cabe mencionar el hecho de que por razones de tradición se ha considerado como tal, única y exclusivamente al derecho civil y mercantil como ramas del derecho privado, por lo que debemos dejar claramente asentado que en materia fiscal el derecho común se conceptualiza como toda rama del derecho que regula una conducta tipificada como gravable en las leyes fiscales especiales y así nos encontramos al propio Código Civil, Código de Comercio, al Código Sanitario, la Ley Federal del Trabajo, La Ley del Seguro Social y sus reglamentos, la Ley de Infonavit, la Ley de Vías Generales de Comunicación, la Ley para promover la inversión mexicana y regular la inversión extranjera, la Ley sobre el Registro de la Transferencia de Tecnología y el uso y explotación de patentes y marcas, la Ley para el Control por parte del Gobierno Federal de Organismos descentralizados y empresas de

participación estatal, las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación y Jurisprudencias dictadas por el Poder Judicial Federal.

Un aspecto de trascendental importancia, regresando a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, es el que deriva del hecho de que en este ordenamiento se establecen por una parte, las obligaciones genéricas comunes a todos los contribuyentes y por otra parte, las infracciones, sanciones, delitos y penas en materia tributaria, esto, porque en virtud de que derivado del desconocimiento que se tiene respecto al Código Fiscal de la Federación, en una planeación fiscal, la posibilidad jurídica a que nos venimos refiriendo deja de existir y muy posiblemente, la planeación fiscal, terminó siendo un verdadero delito fiscal.

### III.- ANALISIS DE LA VIABILIDAD DE LAS ALTERNATIVAS

En esta tercera fase del procedimiento, hemos entrado a lo verdaderamente importante de la planeación fiscal financiera.

Para realizar el análisis de la viabilidad de las alternativas encontradas en anterior, deben analizarse los siguientes aspectos :

#### I.- Posibilidad Jurídica :

- a) Existencias de un soporte legal.
- b) Existencia de un soporte documental en los términos de ley.

2.- **Posibilidad Administrativa :**

- a) Existencia de un soporte documental.
- b) Lógica operacional.

3.- **Determinación del Costo Fiscal.**

No cabe duda que la materia fiscal emana de la ciencia del derecho y por mandato de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, las cargas fiscales deben estar contenidas en ley formal, situación que nos confirma que la materia tributaria es estrictamente legal.

En efecto el artículo 1º. del Código Fiscal de la Federación no expresa donde está contenido el mandato tributario.

"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicaran en su defecto solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico..."

Posteriormente, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación nos ofrece la clasificación de contribuciones :

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

Tampoco debemos perder de vista que en el Título III del Código Fiscal de la Federación, se establecen las facultades de las autoridades fiscales, entre los que mencionaremos la de participar visitas y auditorías, revisar su contabilidad, bienes y mercancías, requerir a responsables solidarios y terceros, la exhibición de libros de contabilidad y demás documentos que se estimen necesarios para comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales, realizar compulsas de la documentación de un contribuyente con la documentación de terceros y obtener informes de fedatarios y funcionarios públicos, en los términos del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, se considera infracción de las facultades de las autoridades fiscales. Igualmente, por ejemplo, el hecho de oponerse a las visitas, no proporcionar informes de contabilidad, y no considerar contabilidad ó correspondencia en depósito, están contenidas en las fracciones I y II del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y en tal virtud en el artículo 86 del propio Código, en su fracción I, la infracción por oponerse a las visitas y de no proporcionar informes ó contabilidad, se sanciona de \$ 10,000.00 a \$ 100,000.00; la fracción II, por no considerar contabilidad ó correspondencia en depósito de \$ 5,000.00 a \$ 200,000.00 .

El hecho de que se deje en este trabajo asentadas las conductas que el Código Fiscal de la Federación considera como infractoras ó delictivas en materia fiscal, no pretende en momento alguno, ajustar ó amedrentar, sino que simplemente un planeador fiscal ha tomado en cuenta todas estas situaciones, al momento de realizar su trabajo, pues estas consideraciones nos daran en un momento determinado, la posibilidad jurídica de la alternativa. A que nos hemos referido anteriormente, los últimos acontecimientos de defraudación fiscal conocidos a través de los medios masivos de comunicación, son el ejemplo más

claro de la necesidad de contemplar estos postulados jurídicos en la realización de cualquier planeación fiscal.

Independientemente de lo anterior, dejamos asentado que tanto en las posibilidades jurídicas, como en las posibilidades a nivel administrativo, toda planeación fiscal, debe contar con un adecuado soporte documental. En efecto, no basta simplemente seleccionar la alternativa y considerarla posible jurídicamente, sino que al momento de que esta alternativa decide ser implementada, debe contar con absolutamente todo los soportes documentales que hagan objetiva la mencionada alternativa. En este sentido, debe de tenerse especial cuidado en la redacción de todo tipo de actas de asambleas generales ordinarias y extraordinarias de accionistas, de precisar en los contratos que sirvan de soporte documental, el importe y objeto de las mismas, así como el registro de los que sean necesarios ante las autoridades competentes, el verificar que todos los documentos que soporten la alternativa, reúnan los requisitos exigidos, no solamente por las disposiciones fiscales, sino también por las disposiciones de derecho común que regulen la institución objeto ó materia de la alternativa y así estaremos ciertos de que la alternativa escogida es ya no solamente viable desde el punto de vista jurídico, sino también desde el punto de vista administrativo.

Comentando solamente otros aspectos de posibilidad administrativa y de costo fiscal, bastemos señalar que toda organización fiscal debe realizarse sobre la base de operaciones lógicas y no pretender estilizar, demorar la realización de actos de simulación y de planeación fiscal, con las consiguientes sanciones y penas mencionadas y donde obviamente el costo fiscal puede



rebasar el monto de la prestación u obligación fiscal que pretende planearse por virtud de la alternativa.

Hemos tratado, en la medida de nuestras posibilidades, de agotar en este trabajo, básicamente los aspectos jurídicos que deben contemplarse en toda planeación fiscal, y sobre todo, las consecuencias también jurídicas, cuando los aspectos no son observados adecuadamente. No queriendo dejar incompleta la idea en este sentido, valdría la pena preguntarnos que pasa con las estrategias fiscales que se han implementado.

Sobre el particular, es menester siempre tomar en consideración dos aspectos de trascendental importancia a saber : en primer término estamos conscientes del dinamismo evolutivo de nuestras disposiciones fiscales; se ha convertido en una tradición el hecho de que año con año el poder legislativo aprueba iniciativas de ley que reforman, adicionan, modifican ó derogan diversas disposiciones fiscales; en este estado de cosas, estamos conscientes conforme a lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional, que la ley rige para futuro, pero al mismo tiempo también estamos conscientes de que por virtud de este tipo de reformas fiscales, hay un sinnúmero de alternativas seleccionadas por causantes que ya no deberían continuar en vigor y que sin embargo, forzando situaciones, inclusive con juicios ante el tribunal fiscal de la Federación, pretenden hacerse vigentes. En segundo término, es importante para los mismos efectos del punto anterior, mantenerse actualizado en cuanto a los criterios emitidos por las autoridades fiscales; en efecto, con suma frecuencia encontramos tanto en el diario oficial de la federación, cuanto en las gacetas oficiales de los estados de la República, publicados, criterios,

oficios, circular, telegramas-circular, en los que las autoridades fiscales y con fundamento en lo dispuesto por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, se emiten criterios de autoridades jerárquicamente superiores a autoridades jerárquicamente inferiores, respecto al cumplimiento de una determinada disposición fiscal, sobre el particular estamos conscientes de que de las circulares nacen derechos no obligaciones para los particulares, pero al mismo tiempo, sabemos que cuando una determinada circular nos es beneficiante aplicable a los intereses de un causante, se tiene la facultad de confirmar el contenido de una circular a través de una consulta, siendo que si la resolución de la misma resulta favorable a los intereses del particular, en los términos del artículo 34 del mismo ordenamiento, dicha resolución resulta irrevocable para la autoridad que la emitió y con ello, el contribuyente siempre tendrá la seguridad jurídica necesaria para hacer valer sus derechos en caso de alguna anomalía ó desvío de poder y estos criterios deben ser siempre del conocimiento, no solamente del contribuyente, sino también de quién va a ayudarlo a seleccionar sus respectivas alternativas.

Por último con relación a las planeaciones fiscales ya existentes dentro de las empresas y en general con la situación fiscal de un contribuyente, el ó sus asesores, deberían mantener en su empresa un sistema de auditoría interna que les permita conocer su adecuado cumplimiento de las disposiciones tributarias.

"

Marco Jurídico de la planeación fiscal

XI Evento técnico

Asociación nacional de especialistas fiscales, A.C.

Lic. Jorge Sainz Alarcón.

Para poder encuadrar el tema a discusión es conveniente transcribir algunos artículos de nuestra Constitución y derecho positivo que tienen que ver con el punto que se analiza :

Artículo 5°. Constitucional Primer Párrafo :

"A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, comercio ó trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vejarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, ó por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, por resolución judicial".

Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación Primer Párrafo :

"La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal".

Artículo 71 del Código Fiscal de la Federación :

"Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales, así como las que omitan el cum

plimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga".

Artículo 89 de la Código Fiscal de la Federación :

"Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros las siguientes :

I.- Asesorar ó aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución, colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos ó datos falsos en la contabilidad ó en los documentos que se expidan".

Artículo 90 del Código Fiscal de la Federación :

"A quién cometa las infracciones señaladas en el artículo 89 de este código, se impondrán las siguientes multas :

I.- De \$290,000. a \$2,900,000. a la comprendida a la fracción I".

Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación :

"Son responsables de los delitos fiscales, quienes :

- I.- *Concierten la realización del delito.*
- II.- *Realicen la conducta ó el hecho descritos en la ley.*
- III.- *Cometan conjuntamente el delito.*
- IV.- *Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutar lo.*
- V.- *Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.*
- VI.- *Ayuden dolosamente a otro para su comisión.*
- VII.- *Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior".*

*Artículo 96 del Código Fiscal de la Federación :*

*"Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quién, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito :*

- I.- *Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, ó si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegitimia procedencia, ó ayude a otros a los mismos fines.*
- II.- *Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad ó a substraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya ó haga desaparecer las huellas, pruebas ó instrumentos del delito ó asegure para el inculpado el objeto ó provecho del mismo.*

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años".

Artículo 98 del Código Fiscal de la Federación :

"La tentativa de los delitos previstos en este código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución ó en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos ó la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si este se hubiese consumado.

Si el autor desistiere de la ejecución ó impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por si mismos delito".

Artículo 108 Código Fiscal de la Federación :

"Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños ó aprovechamiento de errores, omite total ó parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión".

Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación :

"Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quién :

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos ó deducciones falsas.

II.- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido ó recaudado.

III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio ó estímulo fiscal".

Artículo 15 del Código Penal :

"Son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal :

Fracción V.- Obrar en cumplimiento de un deber ó en el ejercicio de un derecho consignado en la ley.

Fracción VII.- Obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico aún cuando su mandato constituya un delito, si esta cir

cunstancia no es notoria ni se prueba que el acusado la conocía".

Artículo 2180 del Código Civil :

"Es simulado el acto en que las partes declaran ó confiesan fa  
samente lo que en realidad no ha pasado ó no se ha condenado en  
tre ellas".

Artículo 2181 del Código Civil :

"La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de  
real; es relativa cuando a un acto jurídico de le dá una falsa  
apariencia que oculta su verdadero carácter.

Artículo 2182 del Código Civil :

"La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubier  
to el acto real que oculta la simulación relativa, este acto no  
será nulo si no hay ley que así lo declare".

Artículo 2183 del Código Civil :

"Pueden pedir la nulidad de los actos simulados los terceros per  
judiciados con la simulación ó el Ministerio Público cuando ésta  
se cometió en transgresión de la ley ó en perjuicio de la Hacien  
da Pública".



Artículo 36 de la Ley de Profesiones :

"Todo profesionista estará delegado a guardar estrictamente el secreto de los asuntos que se le confien por sus clientes, salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas".

Concepto de planeación fiscal desde el punto de vista del ejercicio profesional del contador citado en el capítulo segundo del libro "Productividad de los impuestos", que publicó la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., a través de Editorial Themis.

"En cualquier actividad que se lleve a cabo es necesario planear con el objeto de actuar de la mejor manera posible. Así, en la Administración moderna es sumamente importante planificar para tener la seguridad de que las operaciones se van a efectuar de acuerdo con lo que previamente se ha estudiado.

Es indudable que para que un trabajo profesional lleve perspectivas de realizarse con éxito razonable, tiene que ser planeado en el sentido de prever, antes de entender cada fase del trabajo.

En términos generales, debemos entender que planeación fiscal es el estudio previo de determinados hechos, encuadrándolos dentro de las disposiciones fiscales vigentes, con el fin de lograr las máximas ventajas posibles en materia fiscal.

Si analizamos la definición anterior, encontramos los principales fundamentos de la planeación fiscal.

En primer lugar, el estudio previo de determinados hechos, significa que, previamente a la realización de las operaciones, debe estudiarse a fondo cual es la mejor manera de efectuar la operación, considerando todas las alternativas posibles que de ella deriven.

El encuadrar los hechos dentro de las disposiciones fiscales vigentes significa que todo el desarrollo de la planeación debe hacerse cumpliendo con todos los preceptos legales que forman el marco jurídico de la persona física y/o moral.

Por último, al señalarse que el fin es lograr las máximas ventajas posibles en materia fiscal, se refiere a que se tenderá a obtener en menor sacrificio económico para la persona física ó moral, con el consiguiente beneficio de contar con mayor flujo de efectivo para funcionar más eficientemente.

El aspecto fiscal tiene una particularidad muy interesante, que consiste en que el causante una vez que decide ó elige determinadas políticas ó procedimientos normalmente se consideran definitivos y es muy difícil modificarlos, por lo que, en un momento dado no es posible que tengan efectos reactivos.

La base de una planeación fiscal se sustenta en el hecho de que el causante debe cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales, es decir,

cubrir totalmente los impuestos correspondientes, pero ni un centavo más, aprovechando todas las ventajas que las propias leyes le proporcionan.

#### VENTAJAS DE LA PLANEACION FISCAL.

Las principales ventajas de una adecuada planeación fiscal, pueden resumirse en las siguientes :

- Ahorro de impuestos por la adopción de procedimientos que se señalan en la propia ley ó tratamientos preferenciales que se establecen en la misma.

-Diferimiento en el pago de los impuestos, lo cual produce un incremento en el efectivo de la empresa, constituyendose en un verdadero financiamiento para la misma.

- Evitar sanciones ó recargas, al cumplir adecuadamente con las disposiciones fiscales.

- Evitar que sobre los gastos reales de la empresa se tenga que pagar un impuesto al considerarlo como gasto no deducible.

- Lograr una empresa fiscalmente sana, que asegure los intereses tanto de sus accionistas, como de terceros y evite riesgos innecesarios en el aspecto fiscal.

Siempre ha tenido gran importancia la planeación fiscal, sin embargo en las condiciones del actual entorno económico, se hace indispensable, ya que

en muchas ocasiones las empresas al tomar ciertas decisiones ó al elegir determinados procedimientos, estos se consideran definitivos y, en consecuencia, si dicho régimen no es el más adecuado puede ocasionar graves problemas para la empresa.

Es necesario tomar en cuenta la dinámica tan grande que tengan las disposiciones fiscales, razón por la cual la planeación fiscal tiene que hacerse a corto plazo.

Se puede afirmar que el administrador que no actúa en una forma agresiva y se preocupa únicamente por cumplir con las disposiciones fiscales con objeto de evitar riesgos, está perjudicando a su empresa, ya que no aprovecha los beneficios que están conferidos en las propias leyes fiscales.

#### ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROBLEMA.

De acuerdo con el artículo 5º. Constitucional, la persona goza de la libertad de trabajo, la cual comprende la facultad de vincularse y relacionarse con los terceros en sus ámbitos social y económico, para lo que nuestro sistema jurídico regula específicamente un sin número de contrastes y negocios jurídicos y además, el caso de no hacerlo concretamente permite acudir a otras formas de actos jurídicos, en cuyo caso se les designa como contratos innominados y se interpretan de conformidad con el contrato que tenga más semejanza, según lo dispone nuestro código civil federal, luego el particular tiene plena libertad de escoger el contrato que más le convengan para sus actividades económicas, lo cual constituye, dentro de la garantía de trabajo, la libertad de

contratación y escoge entre todos los negocios que pueden estar regulados en el Código Civil, de Comercio, Ley del Contrato de Seguro, etc., en relación con terceros, ya sean particulares ó con personas de derecho público, esa garantía es una protección para las personas que no puede ser conculcada por el Estado so pretexto de ó una determinada forma jurídica le produce menos recaudación que el diferimiento de ella, siempre y cuando el particular a su vez, no incurra en conductas ilícitas penadas por la ley como el engaño ó la simulación, lo que implica ya no el uso, sino el abuso de la mencionada garantía Constitucional.

No es lo mismo escoger formas legales para llevar a cabo las actividades económicas que inventar supuestos negocios ó actos jurídicos, para ocultar la realidad ó disfrazarla frente a esos terceros, para hacerse de un lucro indebido ó un enriquecimiento ilícito en perjuicio de esos terceros.

Cuando la actuación de la persona deja de manifestarse dentro del campo de libertad y se convierte en dudosa y viciada en el origen con el propósito de perjudicar a sus semejantes, personas morales ó físicas, le ley debe evitarlo.

Una vez que se ha creado en una sociedad la conciencia colectiva de que una determinada conducta es dañina para sus miembros, esa moral colectiva cristaliza en una norma legal, en una ley que la prohíbe y en caso de que el individuo viole esa disposición estaría sujeta a una sanción pecuniaria ó a una pena corporal.

En efecto, una vez que la mencionada moral colectiva se plasma en una ley, ésta tipificará la conducta dañina como un delito.

Partamos del hecho que las personas tienen, de origen, el derecho de hacer algo ó de abstenerse de hacer algo ó bien de entregar alguna cosa, para cumplir con las obligaciones que hayan contraído en su actuar en el ámbito económico. Si esa persona deja de cumplir con esa obligación, su conducta puede quedar encuadrada dentro del tipo de delito y sus elementos son los siguientes:

a) **Presupuesto** : Existencia de una obligación de hacer de dar ó de abstenerse.

b) **Conducta ó hecho** : Hacer voluntario ó un no hacer voluntario ó involuntario.

c) **Típicidad** : Adecuación del hecho concreto al abstracto.

d) **Antijuridicidad** : Conducta en contra del bien jurídicamente tutelado (no existe este elemento si hay justificación).

e) **Imputabilidad** : Aquel al que se le puede exigir una conducta (capacidad de conocer y querer).

f) **Culpabilidad** : Duro : Conducta encausada a la lesión del bien tutelado, conocimiento del resultado.

**Culpa** : No se quiere el resultado, pero se produce por impericia, imprudencia, negligencia, etc.

g) **Punibilidad** : Que merece esa conducta una sanción.

Tomamos ahora como ejemplo en materia tributaria, el delito de defrau

dación fiscal genérica, definido por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y que implica el uso de engaños o aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Artículo 108 : Defraudación Genérica.

Comete el delito quién haga uso de engaños o aproveche errores para omitir total o parcialmente el pago de un impuesto u obtener un beneficio indebido.

1.- Presupuesto : Existencia de la obligación tributaria de pago de un impuesto o derecho de obtener alguna devolución.

2.- Conducta : Engaño o aprovechamiento de un error. Firmar con tratos por negocios inexistentes o utilizar un punto decimal incorrecto.

Sujeto de Engaño : (Activo : Conocer la realidad y ocultarla median  
te astucia, maquinación, suterfugios para obrar con falsedad y liberarse de obligaciones y del cumplir dentro de la ley).

(Pasivo : A quien se le objeta la verdad, no es al fisco, pues es una persona moral sin presencia física, se engañó al individuo, es la persona física).

Un error : {Activo : conoce la realidad y no lo manifiesta, sin haber adulterado la realidad}.

{Pasivo : Desconoce la realidad}.

3.- Tipicidad : Adecuarlo a lo abstracto. La conducta de la persona en la vida real se identifica con la hipótesis contenida en la norma.

4.- Antijuricidad : Disminuye el patrimonio del Estado, en tanto que es el bien tutelado.

5.- Imputabilidad : Es responsable con conciencia de su conducta el sujeto, persona física que debe cumplir con la obligación y que no lo hace, engañándose y aprovechándose del error, recupera lo debidamente pagado.

6.- Culpabilidad : Conciencia, conocimiento de que se lesionará el bien tutelado : el patrimonio del Estado.

7.- Punibilidad : La sanción que debe imponerse, no hay punibilidad si el fisco pide el sobreseimiento por el pago ó si el sujeto paga espontáneamente el impuesto omitido, luego se requiere daño real ó efectivo.

El Autor Rivera Silva señala en su libro "Los Delitos Fiscales Comentados" que simulación es ejecutar un acto jurídico voluntario que produzca efectos de derecho, para con él ó ellos ocultar los efectos de otro hecho, el que se trata de ocultar. Hacer algo que no es, como existente, mostrar una cosa que no existe.



El diccionario de la lengua española define como "simil" hacer similar, dar aspecto ó semejanza a lo verdadero y ya vimos como define el Código Civil Federal a la simulación en su artículo 2180 .

Por otro lado, precisamente en el libro "Productividad de los Impuestos" ya citado, se hacen las siguientes consideraciones :

La norma principal de interpretación de la ley fiscal se contiene en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que señala que las disposiciones fiscales que establezcan cargos a las particulares (las que se refieren a sujeto, objeto, base, tasa ó tarifa) y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, las otras disposiciones fiscales se emplearán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Ahora bien, no siempre las disposiciones fiscales son claras, por lo que existen "zonas grises", las cuáles en ocasiones producen inseguridad jurídica para el contribuyente, puesto que por falta de claridad en alguna disposición no está segura de haber cumplido fielmente con lo que dispone la ley. A este respecto, es conveniente señalar que tanto el contribuyente como el asesor fiscal deben pugnar por conocer la opinión de las autoridades, estudiar las sentencias de los tribunales, hacerse cuestionamientos en cuanto a la razonabilidad de la interpretación de la norma, etc., para estar en condiciones de oponer el mayor soporte posible en la decisión que se tome".

### 3.3.) De Los Recursos Administrativos.

Dentro del Derecho procesal mexicano, se ha puesto a disposición de los particulares una serie de actos, que pueden ayudarlo a defenderse de jurisprudencias violatorias ó resoluciones definitivas impugnada por organismos fiscales federales. Considerando este aspecto, la historia encuentra vinculada la evolución del tribunal fiscal de la Federación, código fiscal de la federación y los denominados recursos administrativos.

Hemos decidido abarcar puntos como este, porque tenemos la convicción de que aunque son temas que prácticamente no son utilizados por los Contadores Públicos, coadyuvan al buen entender de la actividad legislativa.

Más adelante, cuando veamos el punto asignado al Tribunal Fiscal de la Federación, se comprenderá la interrelación existente entre el límite de la esfera de competencia del Contador Público y la del Abogado Fiscalista.

Como antecedente a este punto, la actividad económico-coactiva que el estado ejerce sobre los contribuyentes, puede alcanzar niveles jurídicos mayores al oponerse a cumplir con resoluciones de autoridades fiscales federales en lo relativo a la determinación de un crédito fiscal. Así también, puede quejarse del procedimiento utilizado para con él obligándolo a defenderse administrativamente, es decir a interponer un recurso.

El autor del Libro "Derecho Procesal Mexicano" Humberto Briseño Sierra, menciona lo que es en sí un recurso administrativo.

"Que el recurso es una acción que impugna la resolución de una autoridad y no una contradicción de derechos particulares, ni siquiera una contradicción de afirmaciones del exactor".

Para entender como Contadores lo que es en sí jurídicamente un recurso debemos comenzar por entender la doctrina que originó el recurso administrativo, pero se cita que no existe una doctrina totalmente aceptada.

Manuel Ibañez Trochan, cita Humberto Sierra describió en su libro :

Tratado de los recursos en el proceso civil.

"No hay sinonimia y acción y recurso, pero ambos son derechos subjetivos de los individuos que solamente ellos pueden utilizar, cualquiera que sea la concepción aún la más crudamente publicista que quiera tenerse del proceso".

Se precisa que se puede entender como recurso una acción en contra de otras instancias. Pero Briseño Sierra al dicitar al respecto menciona que acción y recurso no son diferentes derechos subjetivos.

Así que al analizar al recurso Administrativo, se entiende que dentro de la acción se encuentra el recurso: "Cuando es netamente procesal y el imponer un recurso es comienzo a un proceso entre el delegante y el exactor.

Willebaldo Bazarte Cerdán "Los recursos en el código de procedimientos para el distrito y territorios federales, manifiesta el objetivo de los recursos." Este es el objeto de los recursos, por virtud de los cuáles el litigante puede impugnar ante un tribunal superior una resolución que no le satisface, con el fin de que esta vea de nuevo el asunto, y en su caso, lo resuelva en otro sentido... Recurso en su ocepción jurídica y sentido late, significa la acción y facultad concedida por la ley al que se cree perjudicado por una resolución judicial para pedir la repositción, anulación o revocación.

Humberto Briseño Sierra menciona :

a) Que los recursos no son siempre impugnaciones ante un tribunal superior, y tampoco se dan totalmente para el perjudicado.

Lo anterior es visible cuando se interpone un recurso administrativo y al analizarse en una sala superior, se dicta un fallo adverso al esperado para el Tribunal; existiendo muchas veces discusiones divididas. Por lo tanto, el recurso es sometido nuevamente para dictaminar fallo. En caso tal, si el recurso pone a la vista que manifiesta votaciones a la jurisprudencia del Tribunal, este se pone a disposición de un nuevo proyecto

con el fin de dictar una jurisprudencia adecuada y terminar el litigio.

La definición más aceptada es la del Maestro Gabinò Fraga :

"El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos ó intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule ó lo reforme en caso de encontrar comprobada la legalidad ó la inoportunidad del mismo".

En sí, también es conclusorio el definir :

Que pueden existir :      Medios de defensa.  
   Medios de impugnar.

¿ Existe alguna diferencia entre medios de defensa y medios de impugnación ?

La defensa es el contenido posible de un accionar del demandado en un proceso, es la utilización de elementos extintivos, modificativos ó impeditivos contra la pretensión de su contraria : El actor.

En cambio, cuando el particular se enfrenta a la administración y lo hace en un recurso, no se defiende, puesto que no ha sido demandado ataca y por ello impugna.

De lo anterior, puede desprenderse que la actitud legal de derecho de un particular, está vinculada al hecho de que al entrar de lleno a un proceso administrativo, el Estado entiende que el particular está acudiendo las disposiciones de Ley por el Estado impuestas, y que al tratar de interpretarlos cometió algunas fallas discrecionales en tales interpretaciones. Pero también, que lo que se le está adjudicando en créditos fiscales, son improcedentes.

Creemos a nuestro parecer, que si bien el exactor ataca cuando dispone de los medios de control para determinar el crédito fiscal y en ese momento las autoridades fiscales someten al causante a una serie de disposiciones, permitido legalmente, obligándolo a acatar tales disposiciones. En realidad, y aunque el contribuyente "no su demandado" es un medio de defensa. Pues es una respuesta inmediata contra una resolución definitiva y si no existiera esa posibilidad, el contribuyente pudiera pagar lo indebido, sin tener elemento alguno que le garantice el no hacerlo, o por lo menos demostrar que tal pago a efectuar por determinación es improcedente.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha dispuesto que los recursos administrativos son los medios legales que aseguren la debida actuación de las autoridades administrativas frente a los particulares.

Así la Secretaría los define como medios de Defensa, no de impugnación :

Y dicta "Los recursos administrativos que proceden contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal y que comprenden : El de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones".

"Otros medios de defensa que tienen los particulares contra las resoluciones de las autoridades administrativas cuando consideren que sus derechos han sido lesionados son :

El juicio contencioso administrativo y por último el juicio de -amparo".

Sabemos ahora, la doctrina de los procedimientos no es visible ó clara, por no decir indefinida.

También su disyuntiva de concepto, ¿De defensa ó de impugnar?.

Luis Ortíz Hidalgo en su ensayo "UNIFICACION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS". Nos indica que la doctrina de los recursos ha clasificado a estos en dos grandes grupos :

- a) Los medios indirectos.
- b) Los medios directos.

A los indirectos los representan las garantías que presta un buen régimen de organización administrativa, la capacidad técnica y la honorabilidad del elemento humano de la administración pública, y lo definen como una acción oficiosa que revoca, anula ó suspende una decisión administrativa.

Cuando la autoridad administrativa que formuló dicha resolución vuelve a colocar el asunto en litigio ante el tribunal y se dá al causante en pugna la posibilidad de que su derecho sea cortado puede recurrir a los medios directos.

El autor nos dice que los medios directos pueden a su vez subdividirse en :

- a) Recursos administrativos ó remedios.
- b) Acciones jurisdiccionales.

Los primeros son interpuestos en el campo de la autoridad administrativa que expidió el acto administrativo que se pretende revocar. En cambio se argumenta que los actos jurisdiccionales se promueven ante los tribu



nales administrativos, Tribunal Fiscal de la Federación ó el Tribunal de lo contencioso administrativo del Distrito Federal, ó en su caso ante Tribunales Judiciales. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunales Colegiados y Juzgados de Distrito).

Recurso es una palabra derivada del latín "recursus" "acción y efecto de recurrir. Vuelta ó retorno de una cosa de donde salió".

Entre otras definiciones se dicta la de Eduardo Pallares :

"Los recursos son los medios de impugnación que otorga la ley a las partes y a los terceros para que obtengan mediante ellos, la revocación ó no modificación de una resolución judicial sea ésta auto ó decreto".

La definición de Rafael de Pina :

"Recurso es un medio de impugnación de los actos administrativos ó judiciales establecidos expresamente al efecto por disposición legal".

El Dr. Gabino Fraga, en su obra "Derecho Administrativo" dice :

"El recurso administrativo constituye un medio legal de defensa de que disponen los particulares afectado en sus derechos ó intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad, una revisión del propio acto a fin de que dicha autoridad lo revo

que, lo anule ó lo reforme en caso de encontrar comprobada ilegalidad ó la inoportunidad del mismo".

Andres Sierra Rojas menciona : "El recurso administrativo es una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, nule ó reforme".

El autor del ensayo define :

"Recurso administrativo, es un medio ordinario y directo de defensa con que cuenta el particular ó gobernado, en contra de un acto administrativo que lesiona sus derechos ó intereses, para que se le revoque ó nulifique, si se le demuestra su ilegalidad".

Conforme a las definiciones anteriores, y a las ideas doctrinarias que dan un enfoque de la doctrina de los recursos administrativos, es posible decir :

Son medios : Porque es una forma de interpelar una decisión.  
De defensa : No hay, pues una distinción definida para el efecto de mencionar si se impugna ó se defiende.

Las características del procedimiento Administrativo :

a) El recurso debe de estar expreso en Ley, como medio de defensa.

Es decir, que aunque se haga mención de algún procedimiento administrativo en un reglamento específico, no procederá su interposición ante el tribunal fiscal de la federación.

Cabe mencionar, que antes de todo procedimiento establecido en ley existe uno originado previamente, este es el de reconsideración. Lógicamente, es desechado por la autoridad competente. Es bien visto el hecho de que constantemente se ve acudir a los contribuyentes a donde fué iniciada el acto administrativo; ante las autoridades fiscales. No obstante a esta forma de recurso no formalizado, si es en alguna forma, importante. Pues pueden derivarse nuevas investigaciones que desechen alguna observación punible que pudiese llegar a convertirse en un crédito exigible, o incluso de sechar algunas aseveraciones mal fundamentadas.

b) Que exista un acto administrativo que lesione derechos o intereses del particular promovente.

El solo existir de un procedimiento, no quiere decir que pueda impugnarse ante el tribunal tiene que demostrarse de la existencia del agravio a los intereses del particular.

c) Que tenga plazo para impugnarse o presentarse.

Esto puede ayudar a las autoridades fiscales a no detener sus ac  
tos administrativos contra el particular.

d) Requisitos formales.

e) Fijación de un procedimiento para su sustanciación.

d) Autoridades encargadas de recibir y resolver el recurso admi  
nistrativo.

El Código Fiscal de la Federación en 1981 preveía a 5 recursos  
administrativos :

1.- La revocación.

2.- La oposición al Procedimiento de Ejecución.

3.- La oposición del Tercero.

4.- La reclamación de preferencia.

5.- La nulidad de notificaciones.

En 1985 :

1.- El de revocación.

2.- Recurso de oposición al procedimiento administrativo de eje  
cución.

3.- Recurso de nulidad de notificaciones.

4.- Procedimiento contencioso administrativo.

En 1989 :

Artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

- 1.- El de revocación.
- 2.- El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.
- 3.- Procedimiento contencioso administrativo.

Por la magnitud que alcanzaría la presente tesis, no nos ocupamos en explicar todos y cada uno de los recursos; por razones obvias, no obstante si haremos alusión a los recursos administrativos que continúan en vigencia además de que también podrán denotarse algunos aspectos que a nuestro parecer consideraremos importantes.

1) El recurso de revocación es el que ha continuado presente, durante más décadas. También ha sido mencionado dentro de los conceptos vistos.

Así y de esta forma, veremos al Procedimiento de revocación :

El recurso administrativo de revocación es el medio de defensa que permite combatir las resoluciones que con carácter definitivas dicten las autoridades administrativas o judiciales, con el objeto de nulificarlas :

Procede contra :

Resoluciones definitivas que :

- Determinen contribuciones ó accesorios.
- Nieguen la devolución de cantidades que proceden coforme a la ley.
- Siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras.

Así, el recurso de revocación debe ser resuelto, salvo algunas excepciones por las siguientes autoridades :

- Dirección de recursos de revocación, cuando se trata de situaciones planteadas contra actos de autoridades centralizadas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Esta autoridad no guarda ninguna relación jerárquica respecto a la autoridades que normalmente las enjuicia.
- Administraciones Fiscales Regionales, a través de sus correspondientes Unidades de recursos, en aquéllos casos en que se combaten actos de ellas mismas, de sus dependencias ó de autoridades locales que por acuerdos delegatorios intervienen en la administración de impuestos federales.
- Tesorería de la Federación, Dirección General de Aduanas y Dirección del Registro Federal de Vehículos, cuando se deba

ten problemas de su competencia, quedando así éstas situaciones excluidas de la jurisdicción genérica anteriormente reseñada.

- Procuraduría Fiscal de la Federación y Subprocuradurías Regionales que de ella dependen, cuando el nivel central ó desconcentrado, el promovente del recurso hace valer única y exclusivamente la caducidad de las facultades del Fisco Federal para actuar en su contra, pero si aparte de tal agravio se invoca a cualquier otro debe estarse a las reglas antes enunciadas. Es inadvertible la razón por la cual se hace una excepción a las reglas generales de competencia, ya que dentro de la gama de agravios que pueden expresarse en un recurso fiscal, lo que me nos dificulta y complicación puede tener es el juzgamiento en cuanto a la configuración y cómputo de la caducidad, que no amerita la intervención de dicha procuraduría.

Veamos algunos aspectos de jurisprudencia :

La Suprema Corte de Justicia, consideró en 1981 lo siguiente en la tesis No. 713/76 :

1.- Que antes y como se explicó el recurso de revocación se interponía directamente contra la autoridad que dictó la resolución definitiva.

2.- Que el hecho de condonar un crédito fiscal, depende de que el causante presente su opinión para negarse a efectuar dicho pago. Existe una vinculación entre la condonación y el acto de revocar.

Revocar, significa quitar.

Condonar, perdonar.

Aquí se puede establecer la situación de que si el causante es tá fundamentando perfectamente la no procedencia de la sanción, realmente no se está perdonando, porque con el uso de derecho, está mostrando a la autoridad competente su error administrativo. Por lo que procede a dictar su revocación inmediata.

Durante la evolución de este procedimiento administrativo se encontró que en 1971, durante una revisión en pleno la Suprema Corte de Justicia denominó que el recurso de consideración, presentado ante las autoridades fiscales debería ser tomado como interposición del recurso administrativo revocación fundamentado en la ley de Código Fiscal de la Federación que estaban en los artículos 159, 160 fracción I.

Otro aspecto que resaltaba en 1977, fué la situación de no procedencia del recurso de revocación. Este sólo procedía contra resoluciones administrativas que determinaban un crédito fiscal.

Por lo que se consideraba infundado, en que situaciones litigantes contra el impuesto global de las empresas para efecto de las utilidades.



También se proponía encontrar soluciones a situaciones como la mencionada el hecho de que podía interponerse juicio de nulidad.

Tampoco procedía contra resoluciones dictadas en cumplimiento de una sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

El mencionar una resolución firme se refiere a :

"Juzgar nuevamente sobre lo ya resuelto quedo firme".

De lo anterior, podemos afirmar que los recursos administrativos son limitados dependiendo de su forma de operar en juicio.

No todos los recursos se aplican a la vez.

Depende de que tipo de litigio se presente, se interpone el recurso administrativo.

La ley del Código Fiscal nos dice que el recurso de revocación puede funcionar contra lo siguiente :

- Que hoy en la actualidad el recurso solo se interpone ante el tribunal fiscal de la Federación, ya no contra el organismo que determinó la resolución.

Así el artículo 116 determina contra que situaciones procede el recurso administrativo de revocación :

Contra actos que determinen :

- I.- Determinen contribuciones ó accesorios.
- II.- Nieguen la devolución de cantidades que proceden conforme a la ley.
- III.- Siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras.

No procede contra : resoluciones que decidan el procedimiento administrativo de investigación y audiencia.

Entonces, este recurso puede utilizarse cuando las autoridades fiscales en uso de su facultad, determinan mediante auditorias, contribuciones omitidas, siempre y cuando se asienten en el acta. Elemento dotado de fé pública y que se consignan, el contribuyente utilizará la siguiente acta como elemento de comprobación y adjunto con sus opiniones del porque no valió tal procedimiento, intentará que se revoque :

Considerando que en este recurso se habló de un procedimiento de investigación y audiencia como recursos administrativos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dicho que la Audiencia es obligatoria para el estado representada en sus autoridades judiciales y administrativas para efectuarla. Aludiendo que es más que un derecho una garantía para que el particular pueda hacer valer sus derechos.

La audiencia considerada como un recurso en sí el artículo 14 Constitucional establece tal garantía considerando el siguiente precepto :

"Nadie puede ser afectado en sus derechos sin darle oportunidad previa de defensa, de decir, de probar y alegar lo que a su derecho convenga".

Sin en cambio, tratándose de créditos fiscales; establecidos en el proceder del recurso administrativo de revocación, la audiencia prevé inmediata aplicación al artículo 31 fracción IV. Es decir, que se escuchará al contribuyente, pero con la idea de aclararle que si en realidad debe este al fisco, entonces se aplicará inmediatamente el artículo 31 fracción IV. Por ser de jerarquía inmediata al ser de carácter coactivo.

Puede afirmarse que en sí nuestra constitución prevé garantías al particular. Pero también sin que exista disposiciones que contravengan al beneficio del Estado.

Por lo tanto, el contribuyente está sujeto a lo siguiente :

"Por lo demás como los impuestos deben estar fijados en las leyes, en los elementos que los actualizan y cuantifican, conforme al mandato constitucional, es claro que no hay lesión a los derechos individuales protegidos por la garantía de audiencia".

Es decir, ser oído pero cumplir es primero.

Durante nuestra investigación encontramos una tesis que bien puede ser antagónica a lo mencionado anteriormente :

"Si bien es verdad que el poder legislativo está obligado según el artículo constitucional a establecer en las leyes el procedimiento adecuado para oír a los interesados y darles oportunidad de defenderse. También es cierto que la propia corte ha establecido excepciones a ese criterio, entre las que se encuentran las leyes Fiscales Federales, respecto de las cuales debe observarse el régimen establecido, por el código fiscal de la Federación.

En efecto, como el fisco se encarga de cobrar los impuestos de terminados por las leyes, para su sostenimiento de las instituciones y de servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desapareceran por falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia.

Por tanto en materia Tributaria, no rige la garantía de audiencia previa al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas.

No puede exigirse al establecimiento de una audiencia previa en beneficio de los afectados y en relación a la fijación de un impuesto".

Si en cambio, otra tesis vista por el Ministro Mendivil Osuna y otros en la revisión 1804/77 indica que :

"Por tanto la falta de desahogo de las pruebas legalmente ofrecidas implica la inobservancia de una formalidad esencial del procedimiento que hace nugatorio el derecho de defensa, mutilando así un aumento fundamental de la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional".

Por lo tanto, este recurso tiene su limitante hasta el punto mismo donde la autoridad indique que faltan pruebas para que dicho recurso quede sin efecto.

## 2) Recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Es el medio de defensa que el contribuyente lesionado por el procedimiento administrativo de ejecución, o los terceros que afirmen ser propietarios de los bienes o negociaciones, titulares de los derechos embargados o, en su caso, tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales, hacer valer ante la oficina ejecutora a fin de evitar la subasta, la venta de dichos bienes fuera de la misma aplicación o la aplicación del producto de remate.

Procede contra actos que :

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que és tos se han extinguido ó que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora ó se refiere a recargos, gastos de ejecución ó la indemnización del 20% del valor del che que, que recibido por las autoridades fiscales y presentado a tiempo, no les sea pagado.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando, se aleguen que éste no se ajustó a la ley.

c) Que afecten el interés jurídico de terceros, en los casos antes mencionados.

Se considera al procedimiento administrativo de ejecución como la "vía de cobro consagrada en la ley a favor de hacienda pública, que le permite a ésta hacer efectivos los créditos fiscales constituidos a su fa vor directamente sin la intervención de la autoridad jurídica.

En su ensayo Armando Herrera Cuevo.

Se vuelven a presentar dos personas para este procedimiento no como en el caso de los demás procedimientos administrativos en los cuáles aparecen tres : El Estado, el particular y el organo que dictó la aplica ción del procedimiento.

Ahora el particular es considerado un deudor, debemos entender lo que la jurisprudencia considera crédito fiscal.

La palabra crédito, en términos generales, significa lo que se debe a una persona, y desde el momento en que algo se adeude a cualquier organismo fiscal, existe un crédito a favor de estos, y que tienen derecho a cobrar; pero el hecho de que todas las multas vayan a parar al erario, no basta para dar el carácter de fiscal a las multas. Por materia fiscal debe de entenderse lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de infracciones a las leyes que determinan dichos impuestos y el tribunal fiscal debe de conocer solamente asuntos fiscales.

Por lo tanto, aunque una multa pertenezca al fisco, esa circunstancia no le imprime naturaleza de fiscal a la resolución que haya dado origen a esa sanción, por lo que esa sanción y el tribunal fiscal de la federación sólo puede conocer inconformidades contra las leyes tributarias.

Esta forma ejecutoria se ha considerado como violatoria de las garantías individuales consagradas en los artículos 14, 17, 22, de nuestra constitución, lo que originó una serie de inconformidades al respecto, no obstante a esto, se tiene aceptada constitucionalmente.

El maestro Gabino Fraga, en su obra "Derecho administrativo", habla de la controversia suscitada en términos legales :

"Podemos resumir en la forma siguiente, las opiniones contradictorias que existen al respecto".

1.- Se dice que viola el artículo 14 de la constitución, por que éste ordena que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente es tablecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedi miento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De los argumentos que se ha expuesto en contra del ejercicio, in dudablemente el que se basa en el citado precepto es el que tiene mayor fuerza, dados los términos tan amplios en que está concebido.

2.- Se dice que dicha facultad contraría a lo dispuesto en el artículo 17 Constitucional, porque si éste prohíbe hacerse justicia por sí mismo y ejercer violencia para reclamar el derecho, disponiendo que los tribunales estén siempre expeditos para administrar justicia. El poder eje cutivo, al exigir en la vía de apremio el pago de un adeudo fiscal, en rea lidad se está haciendo justicia a sí mismo y ejerciendo la violencia que prohíbe el precepto de que se trata.

3.- Se afirmó que también existía violación al artículo 22 Constitucional con el aspecto de ejercer la actividad económico coactiva, pues se dictó que al hablar de confiscación en forma parcial o total hacia un particular para el pago de impuestos o multas, indicando que esto ocurre



siempre que el deudor definitivamente no puede pagar.

4.- En última instancia, el maestro Fraga se coloca en una posición a favor del procedimiento de ejecución, por la razón de que el Estado puede hacer efectivos los impuestos, dado que de otro modo se vería en apuros para poder ejercitar las atribuciones que les son encomendadas lo que justifica su implantación dentro de los procedimientos administrativos, el autor de este ensayo dice que la razón de escribir acerca de este procedimiento estriba en lo siguiente :

a) Se encuentra acorde con nuestra constitución, la aplicación de este procedimiento ?.

El procedimiento de ejecución, ha sido analizado desde diversos puntos de vista, uno de ellos explica que la aplicación de este recurso se lo es un principio de garantía para el Estado, cuando al ejercer su acción económico-coactiva no puede obtener una respuesta en pecuniario del causante que se vuelve entonces un deudor diverso, y a falta de la garantía de pago, entonces procede a la confiscación de bienes, que podría llamarse un pago formado en especie .

El cobro de créditos fiscales vías administrativas, se aludía que en nuestro país era más loable, y que no intervenía en forma directa, el cobro de lo fiscal con ayuda del Poder Judicial, sin en cambio, hoy en día lo hace la autoridad fiscal, la PGR, Procuraduría General de la República apoya tanto a control de la evasión y ahora persigue por oficio a

los contribuyentes y el área industrial lo denominen ahora " El terrorismo Fiscal ".

El acto de confiscar es un acto puramente administrativo, sin en cambio el hecho de que se utilice la fuerza judicial, esta colocando en un dilema la estructura del organo Supremo Fiscal que en sus inicios fué objeto de una pugna por liberarlo de la facultad del Poder Judicial y del Poder Ejecutivo.

Lo que se dice por los sectores "Se atenta contra el estado de derecho en ambas direcciones". Es por ello que se considera que el Estado de derecho constituye un régimen de garantías que se deben otorgar al Estado y al contribuyente, buscando una equidad entre la prerrogativa y la garantía, como medio único de guardar el Estado de derecho de ambos coparticipes.

Así el Estado para apoyarse en su personalidad, se allega de una decisión ejecutiva y un privilegio de acción por oficio.

La primera porque puede decidir unilateralmente, guardando apertentemente la legitimidad y aplicar el acto administrativo contra el particular.

Para el particular se deja el procedimiento de interpelación que lo defiende contra las desviaciones de procedimiento, siempre y cuando estos no interfieran el proceso, porque si se hiciera entonces ya no está en

dilema la solo existencia de un organo juridiccional sino de todo un sistema.

Por lo tanto, para poder justificar la acción unilateral y satisfacer la demanda del particular en lo referente a su defensa se estima que el equilibrio está fundamentado en :

a) Eficiencia.

b) La agilidad de los procedimientos administrativos tendientes a determinar ó ejecutar los actos de la autoridad.

c) Protección efectiva y oportuna a los derechos de los particulares en contra de los actos carentes de validez jurídica de la administración.

De el análisis de las garantías individuales, tal como se establece en la Constitución y de criterios ya resueltos por autoridades-judiciales que han vertido su influencia sobre el amparo, para que la disposición ejecutoria de la acción del cobro via ejecución y confiscación de bienes se resolvió lo siguiente :

a) Sólo será procedente para el cobro de créditos fiscales ya exigibles.

b) Su desarrollo deberá enmarcarse totalmente en la ley, frente a la cual ambos sujetos (particular y Estado) de la relación tributaria, fisco acreedor-deudor particular guardarán una situación de igualdad.

c) El ejecutado deberá ser oído dentro del procedimiento con absoluta oportunidad.

d) Se consagrarán a favor de deudores y terceros, potencialmente afectados con la ejecución, defensas oportunas y eficaces por cuyo conducto puedan obtener estos la reparación de los daños causados por, la autoridad en la gestión del cobro cuando se hubiere realizado fuera de los cauces legales.

e) Deberá instrumentarse la posibilidad de que el procedimiento ejecutivo se suspenda mediante la satisfacción de ciertos requisitos.

Dos profesionales del área de derecho, han indicado que :

- La vía ejecutiva no se encuentra sancionada constitucionalmente, se reitera y se justifica sólo por cuanto es necesario para que el Estado cumpla satisfactoriamente con las funciones de orden público que tiene encomendado ese rango y en atención directa, en cuyo cauce se desarrolla, no es repudiada por el sistema constitucional mexicano.

- Se marca una delimitación al decir créditos fiscales y a lo que se puede aludir la existencia de :

Ingresos de Derecho Público

Ingresos de Derecho Privado.

Los primeros quedan incluidos los impuestos y los derechos, las contribuciones especiales, los monopolios fiscales y la expropiación por causa de utilidad pública.

Lógicamente los ingresos donde no estén los intereses del Estado entran los demás : es por ello que los créditos fiscales son todos aquellos que incumben al gobierno.

"Aplicar el procedimiento administrativo de ejecución establecido en el Código Fiscal de la Federación, para hacer efectivo los créditos de toda clase en favor del Gobierno Federal y otros cuyos cobros están encomendados a la Tesorería de la Federación, que para el efecto se considerarán créditos fiscales, de acuerdo con las prevenciones legales respectivas, excepto cuando la exigibilidad de los mismos se rijan por otras leyes.

De lo anterior, el procedimiento de ejecución no tenía un texto constitucional que lo avalará, y los jurisprudistas como el Lic. Burgoa, trataron de encontrar su fundamentación en el artículo 22 Constitucional.

Más explícitamente, se considerará y argumenta que aunque no esté muy bien definido, se encuentra que la legislación tiene las siguientes carencias :

1.- El artículo 31, fracción II, de la ley orgánica de la Administración Pública Federal, prescribe el cobro de impuestos derechos, productos y aprovechamientos como una facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero no precisa la vía en que se realizará la gestión.

ción.

2.- El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación de 1981, expresaba que los créditos fiscales tornados exigibles se harán efectivos a través del procedimiento administrativo de ejecución. No se define las características de lo que es un crédito fiscal.

3.- El artículo 23 fracción IV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dispuso de una fórmula de carácter muy general que el procedimiento de Ejecución se aplicará para hacer efectivos los créditos ó responsabilidades que le sean radicados a la Tesorería de la Federación, donde se incluyen adeudos de la más diversa procedencia y naturaleza.

Como conclusión se tuvo lo siguiente :

"La vía ejecutiva, carente de reconocimiento Constitucional expreso y sin que a nivel de ley se exprese con toda exactitud cuál será su campo de aplicación, se justifica ampliamente por la necesidad que el Estado tiene de contar oportunamente con medios económicos suficientes para el desempeño de las atribuciones que le encomienda la Constitución.

Es decir, que los ingresos vía ejecución, deben de originarse:

**JUST IMPERI** del Estado es decir, a través de actos :

- Unilaterales
- Imperativos
- Coercitivos

Por lo que la Suprema Corte ha dictado :

"La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo establecido en las disposiciones respectivas determina que el crédito sea exigible".

Para este recurso su limitante es la carencia de legalidad con la que el Estado la ejecuta. Es de pensarse, que si al Estado le cuesta trabajo fundamentar y motivar este tipo de acto, que tanto le será al contribuyente poder rebatir este procedimiento si también no encontrará elementos suficientes para su defensa.

#### RECURSO DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO :

Hacienda y Crédito Público menciona que el procedimiento del contencioso administrativo; se utiliza "por los particulares cuando las autoridades administrativas consideren que sus derechos han sido lesionados por éstas, es el juicio del contencioso administrativo".

Dentro del Código Fiscal de la Federación en el título IV capítulo I, se habla de procedimiento contencioso administrativo. Efectivamente este recurso no es en sí una modalidad como el de revocación o el de ejecución, este es de diríase de carácter directo, porque se promueve ante el Tribunal Fiscal de la Federación, porque éste recurso es precisamente un juicio.

Hemos visto durante los dos anteriores, que una característica variable son las personas que entran en el litigio. En el de revocación son tres, en el de ejecución dos, en este tipo de recurso con imagen de juicio emiten hasta cuatro.

Artículo 198 del Código Fiscal Federal :

I.- El demandante.

II.- Los demandados.

III.- El titular de la Dependencia ó entidad de la administración Pública Federal, Procuraduría General de la República ó Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal. El código coloca a las autoridades que dictaron la resolución ó el particular que sea favorecido por un fallo que sea modificado ó nulificado. Es por ello, que hay una doctrina que se dice que el particular no se defiende sino se lo está impugnando; es decir esta atacando.

IV.- El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

El Código Fiscal no aporta mucha información en relación a este procedimiento.

En este caso y también para el juicio de amparo, un elemento fundamental para promoverlo es la prueba.



En el ensayo de Alfonso Cortina Gutiérrez :

**"PERSPECTIVA DE LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA EN MEXICO ANALISIS DEL  
DERECHO COMPARADO CONSTITUCIONAL Y ADMINISTRATIVO"**

localizamos los siguientes aspectos importantes :

- Que el recurso del contencioso administrativo está ligado íntimamente a la justicia administrativa.

- Se considera que las decisiones de un órgano de la administración activa cuando afecta intereses particulares se denominan decisiones ejecutorias y el particular por ellas afectado tiene abierta siempre la posibilidad de intentar un recurso para que la autoridad jerárquicamente superior revise el acto impugnado y al hacerlo, lo nulifique ó lo confirme. Puede así mismo, pedirse que la autoridad misma de la que emana el acto, que lo reconside.

Estos recursos no son contenciosos, aún cuando se desarrollen mediante la secuela de un procedimiento a veces semejante a un juicio.

- La distinción entre un recurso y un juicio administrativo no carece de relevancia práctica, porque en el primero omite formalidades y argumentos jurídicos, en tanto que en un juicio éstos son necesarios y de su eficacia deriva la decisión jurisdiccional.

- El origen de éste recurso proviene del nacimiento mismo del Tribunal Fiscal de la Federación como un órgano administrativo independiente de justicia delegada y no retenida.

El recurso contencioso administrativo, no es sólo uno se define la existencia de cuatro recursos administrativos característicos de éste último:

- a) Los de represión.
- b) Los de interpretación.
- c) Los de anulación.
- d) Los de plena jurisdicción.

El primero es utilizado con poca frecuencia y se aplica contra sanciones por situaciones penales por violaciones ó atentados contra el dominio público y a la propiedad estatal.

El contencioso de Interpretación es más frecuente, se usa para que un juez decida una situación previa relacionada con la interpretación que un juez judicial solicite.

aunque autores como el de este ensayo mencionen que no se debe considerar como de interpretación el recurso, por que debe de limitarse el alcance, el sentido y el valor legal.

Los recursos administrativos de contencioso administrativo de anulación y plena jurisdicción limitan en sí el campo de la justicia administrativa.

Por lo tanto, se prevé que el Tribunal Fiscal de la Federación resuelve lo contencioso administrativo de anulación ó es de plena jurisdicción.

Esto estuvo avalado en jurisprudencia fiscal sentenciada el 28 de junio y 6 de julio de 1937 se aprobó lo siguiente :

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. La naturaleza jurídica del procedimiento que ante él se desarrolla, es simplemente la de un contencioso de anulación y no de plena jurisdicción".

El autor de este ensayo nos dice que en realidad el procedimiento del contencioso administrativo ante el Tribunal de la Federación no sólo es de anulación, sino también en algunos casos es de plena jurisdicción.

La explicación estriba en lo siguiente :

- Lo contencioso administrativo está basado en la doctrina y la jurisprudencia francesa que enseña que la plena jurisdicción de un tribunal administrativo está distante de calificar un acto y nulificarlo.

- Que los hechos procesales van más allá de este efecto negativo que usualmente utiliza el Tribunal Fiscal de la Federación :

Este efecto negativo es de la siguiente manera :

El demandado es sustituido por una fase de característica de juzgador este ya no como juzgador nulifica el acto u hecho impugnado y da las instrucciones a la autoridad demandada sobre los términos en que debe de realizar una nueva resolución.

- Se considerará que el de anulación, que salvo para algunas situaciones concretas se identifica con el recurso por exceso de poder, tiene como único objeto eliminar una decisión ejecutoria; en esa es la vía procesal

la sentencia se limita a un efecto meramente negativo.

El contencioso Fiscal. Este contencioso fiscal, tiene su precedente en los Tribunales Fiscales Franceses, se dicta ante el Tribunal Fiscal Mexicano fundamentado :

"El impuesto evidentemente supone el ejercicio del poder público, porque la autoridad exige a los contribuyentes un pago en dinero, sin preguntarle individualmente si esto les conviene. Por lo tanto, se opone radicalmente a una actividad privada, así el contencioso fiscal es en un principio, y salvo excepciones previstas formalmente por las leyes, de la competencia exclusiva de las jurisdicciones administrativas".

"En materia fiscal, la competencia es judicial para todas las reclamaciones en materia de impuestos indirectos, registro de aduanas, contribuciones indirectas, también en materia de diligencias judiciales relacionadas con cualquier impuesto".

Para esto fué creado el Tribunal Fiscal de la Federación:

1.- Para poner en el punto del Tribunal Fiscal de la Federación:

En 1935 el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Don Narciso Bassols designó una comisión para estudiar y eventualmente recomendar un tribunal administrativo en materia fiscal, organizado dentro del marco Constitucional del Poder Ejecutivo. Esta comisión se integró por los jóvenes abogados :

Antonio Carrillo Flores, Manuel Sánchez Cuen y Alfonso Cortina Gutiérrez. La encomendación fué ratificada por el sucesor del Maestro Bassols. Eduardo Suárez. Proponiéndoselo al Presidente Cárdenas.

**EL AMPARO** : Este es otro elemento de defensa por origen Constitucional; el particular puede recurrir a él cuando los particulares se ven afectados en su estado de derecho.

- Se puede amparar cuando una autoridad en ejercicio de sus facultades es la que está violando los derechos constitucionales de los particulares, tienen a su alcance este sistema de garantía.

"El juicio de amparo es el medio de control Constitucional con que cuenta el gobernado para obtener de una manera exclusiva y en su beneficio la protección ó tutela de las garantías individuales, afectada ó violadas por cualquier acto de autoridad. Se encuentra previsto en nuestra Ley Fundamental y reglamentado por su propia legislación.

El juicio de amparo está fundamentado en el artículo 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos :

El juicio de amparo procede contra :

- Por Leyes ó actos de autoridad que violen las garantías individuales.
- Por Leyes ó actos de la autoridad federal que vulneren ó restringan la soberanía de los Estados;
- Por Leyes ó actos de las autoridades de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal.

En el ensayo denominado el amparo en materia fiscal sobresalen los siguientes argumentos :

- Que los remedios procesales indirectos son aquéllos que están dirigidos a la protección de los derechos de carácter ordinario, pero que en forma refleja se utilizan para la tutela de los derechos fundamentales, pudiendo encuadrar en este sector al proceso ordinario (Civil, Penal y Liberal) y a la justicia administrativa.

- Los instrumentos complementarios son aquéllos que están dirigidos a no proteger los derechos del hombre; se utilizan para sancionar su violación, cuando aquélla ha sido consumada; fundamentalmente son dos : el juicio político y los medios procesales específicos, que son aquéllos que se han con<sup>u</sup>figurado para otorgar una protección rápida y eficaz a los derechos fundamentales de manera directa y con efectos reparadores ya que no es suficiente la sanción de tales violaciones, requiriéndose la restitución al afectado en el goce de los derechos infringidos.

Estas formas de distinguir la estructura de una defensa de tipo cons<sup>u</sup>titucional y con repercusión en las garantías individuales. En México, el ins<sup>u</sup>trumento específico para la protección de los derechos Humanos es la acción, recurso ó juicio de amparo que comprende la revisión judicial de la cons<sup>u</sup>titucionalidad de las leyes, que reconoce su origen remoto en la inspiración de Manuel Crescencio Rejón, en su proyecto Constitución para el Estado de Yucatán, y en el pensamiento de Mariano Otero, Autor del principio rector del amparo en el actas de reformas de 1847 .

Específicamente en el día 21 de mayo de 1847, marca el nacimiento del juicio de amparo. Este último concebido dentro del siglo XVIII en la doctrina jurídica filosófica y que se ligó a la conservación de los derechos Humanos. históricamente hablando el amparo tuvo su inclusión después de las actas de reforma en la Constitución de 1857 y que consideraba :

- 1.- Inclusión de los derechos Humanos en la Constitución.
- 2.- Conservación del principio de relatividad de la sentencia de amparo.
- 3.- Abandono a toda forma de control político de la Constitucionalidad.
- 4.- Otorgamiento de facultades al Poder Judicial Federal para controlar los actos de los Poderes Legislativos y Judicial.
- 5.- Defensa del sistema federal, desde el ángulo de los derechos Humanos, cuando se presentará controversia entre la Federación y los Estados.

En la evolución misma del juicio de amparo se contempló lo siguiente:

- El Lic. Tena Ramírez sostenía que se debería dar al juicio de amparo la concepción de protector orgánico de la Constitución.

- Los Lic. José María Lozano, D. Ignacio L. Vallarta, pretendieron dar al juicio de amparo otra diversa comisión de defensa constitucional diversa al artículo 101 de la Constitución.

- El D. Emilio Rabasa propuso dar amplitud al uso del amparo y fundamentarlo en el artículo 14 constitucional de la carta de 57, considerándolo



Lo usarlo contra toda "invasión de un poder en las atribuciones de otro, ó bien de toda acción fuera de los límites que la Constitución imponía, de lo que derivó que del artículo 16 estriba a una competencia necesaria de autoridad.

- Le fué conferida la de control de legalidad, considerándose la más importante facultad; en 1908.

- El amparo trascendió del aspecto civil al penal, con lo que el artículo 18 al 24 fueron elevados a rango de garantías individuales. El amparo ha sido llevado a la concepción de ya que deriva del derecho administrativo, y dentro del contencioso administrativo, es un recurso en forma de juicio.

El antecedente del amparo como un recurso de interpelación fiscal lo tuvo cuando al suprimirse los juicios de oposición el amparo tomó el lugar de éste último, hasta que se creó el tribunal fiscal de la federación.

Los juicios establecidos ante el tribunal fiscal de la federación equivalen a los juicios de oposición ante los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

Tena menciona lo siguiente : "La resolución definitiva pronunciada por el tribunal fiscal puede ser combatido, según la parte de donde provenga la impugnación. Si es la autoridad la parte agraviada no acudirá al amparo que sólo están conferido a los particulares, pero podrá intentar la revisión que le otorgan las leyes, primero ante el pleno, hoy ante la sala Superior del Tribunal, y posteriormente , y en sus casos, ante la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia, la cual entonces asume las funciones de tribunal de alzada respecto al tribunal fiscal de la federación, porque el recurso de revisión viene a ser

la segunda instancia del procedimiento de contencioso administrativo".

- El amparo entonces asume la condición de "papel de custodio de la actuación del tribunal fiscal de la federación".

V se considera que nace el amparo en materia fiscal.

Así el juicio de amparo ha sido estructurado en un marco denominado de defensas a favor de los particulares frente a la administración.

- El amparo fiscal surge de la desaparición de los juicios de oposición a través de dos instancias ordinarias, más el amparo directo ante la Suprema Corte de Justicia contra la sentencia definitiva del tribunal unitario de circuito cuando era desfavorable al particular.

- Se menciona que existe un distintivo entre el amparo que se interpone ante el tribunal fiscal y el que se interpone contra uno de administración activa.

#### **EL AMPARO EN MATERIA FISCAL.**

El amparo fiscal se ha ubicado dentro de los recursos administrativos internos que sirven para deparar los actos administrativos y el proceso administrativo, conocido como contencioso administrativo.

- El amparo es un elemento de la justicia administrativa dirigidos a la protección de los derechos Humanos.

- El amparo fiscal ha hecho que la justicia administrativa constituya un remedio procesal indirecto en la protección de los derechos de carácter ordinario, en sustitución de los derechos tutelares.

- Se asume dos aspectos. El primero, es mediante un recurso administrativo y el segundo, y como proceso administrativo de lo contencioso administrativo.

Son distintos en lo relativo a que se estructuran de acuerdo con los derechos sustantivos y se interponen ante las resoluciones de autoridades administrativas que cumplen la dupla: legalidad y el carácter ejecutivo.

Se diferencian en que el juicio fiscal aunque se encuentra dentro de la justicia administrativa difiere del procedimiento en que el amparo se dedica a estudiar los principios y resoluciones. El amparo fiscal está regulado por lo siguiente :

El amparo fiscal nace del juicio de garantías fundamentado en el artículo 107, fracciones III, IV, V, inciso b), VI y VIII, inciso e) de la Constitución federal. El amparo fiscal nace con el tribunal fiscal de la federación.

Además el amparo permite la promoción del juicio en contra de las leyes por su promulgación a por su primer acto de aplicación, en los casos en que se trata disposiciones fiscales que pueden ser controvertidas y contrarias a la constitución, el amparo por esa razón, toma posesión en la materia fiscal. El amparo fiscal cuando haya sido agotado ante el tribunal fiscal de la federación se podrá continuar la demanda ante la Suprema Corte de Justicia, ó algún

tribunal de circuito el amparo no perderá el carácter de fiscal, siempre y cuando haga valer razones de anticonstitucionalidad de la Ley aplicada.

Así el amparo fiscal también se le conoce como amparo administrativo.

Ahora veamos un ensayo sobre el "AMPARO EN MATERIA FISCAL", cuyo autor es el conocido jurista Ignacio Burgoa Orihuela.

Para el jurista Ignacio Burgoa el amparo fiscal es sublevado al amparo administrativo. Por lo que hace indicio que todas las reglas de este tipo de amparo fiscal son derivadas del administrativo. Pero no todas las reglas son de igual observancia, dentro de las normas que no operan dentro del procedimiento del amparo administrativo pero si para el amparo fiscal.

Teniendo los siguientes conceptos :

- I.- La materia fiscal.
- II.- Principios fundamentales del amparo fiscal.
- III.- Las partes del amparo fiscal.
- IV.- El amparo indirecto ó bi-instancial en materia fiscal.
- V.- El amparo ó uni-instancial en materia fiscal.
- VI.- La suspensión del amparo fiscal.
- VII.- El cumplimiento de las ejecutorias de amparo fiscal.

El jurista Ignacio Burgoa Orihuela comienza su introspección al tema considerando una jurisprudencia emitida por la segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que menciona que la materia fiscal "Está constituida" todo lo relativo a impuestos ó sanciones aplicadas con motivos de la infra

ción a las leyes que determinan dichos impuestos".

Realmente su análisis es digno de comentarse, hace referencia que al hablar de impuestos se excluye automáticamente a toda la gama de disposiciones de contenido legal tributario; incluyendo a los Derechos Fiscales y a los productos, fundamentándose en el Código Fiscal de la Federación, donde claramente se describen las características de cada uno de ellos.

Por lo tanto, si se aplica estrictamente la disposición de la sala de el Supremo Poder Judicial, el amparo Fiscal sólo cubre al Impuesto.

Por otro lado, tal imparcialidad desprotege a muchos particulares que tienen que ver con la otra parte de ingresos públicos.

Ignacio Burgoa Orihuela, nos mencionó otro aspecto; que el amparo Fiscal tienen sus principios fundamentales en el amparo judicial.

El amparo fiscal tiene como principio; el de iniciativa ó instancia de parte, fundamentado en el artículo 107 constitucional en relación con el artículo 4 de la ley de amparo en el sentido de que en el juicio de garantías procede la instancia de la parte agraviada. En este caso el sujeto es el particular ó sujeto físico ó moral, de derecho privado ó público que es afectado con la imputación de un impuesto y el cual ostenta el decir que no es aplicable por atentar contra principios constitucionales. Por agravio, se entien de daño ó perjuicio.

b) Precisamente el segundo principio es el de agravio personal y directo, explicado en el inciso anterior.

c) Principio de definitividad.- Se instrumenta en la razón de que deben de agotarse todos los recursos lato sensu que la ley rige en acto reclamado; ya sea confirmándolo ó revocándolo; por lo que el amparo interpuesto antes de que se agoten otros como el de revocación; anulen al amparo.

Aunque existen reconsideraciones como la de que el articular no necesariamente tiene que agotarlos todos, cuando interpones

1) Cuando la reconsideración administrativa no está expresamente en ley.

2) Otra salvedad dirigida a admitir la definitividad del amparo, consiste en que existiendo dos ó mas recursos no es necesario que se agoten ambos, antes de interponer el amparo.

Se cita la tesis que avala lo anterior :

" Aunque la Suprema Corte de Justicia ha sentado jurisprudencia en el sentido de que el amparo no procede contra ambos actos que no sean definitivos, también ha resuelto en numerosas ocasiones, que dicha jurisprudencia no tiene aplicación cuando la ley señala dos vías para reclamar un acto administrativo, la administrativa y la judicial, y que ya se ha hecho uso de la primera, porque aún cuando procediera también la segunda, habiéndose ya estudiado y discutido el acto que se reputa atentatorio y oído al quejoso en defensa, no sería neces

rio exigirle la prosecución de un segundo procedimiento, sin beneficio para parte alguna de las interesadas, y si con notable perjuicio para las mismas, por la demora para obtener otra resolución definitiva en otro procedimiento, pero sobre la misma cuestión ya resuelta en un procedimiento optativo".

- También si no existe emanamiento por escrito y no se citan los argumentos para interponer otros recursos administrativos, no está obligado a interponer previamente el amparo, recurso ó defensa.

- También, existe en contra de la definitividad de un acto la regulación constitucional contenida en el artículo 107 que menciona en su fracción-IV que el agraviado no está obligado a interponer ningún juicio, recurso ó medio de defensa legalmente en contra de actos de una autoridad agravante.

Principio de estricto Derecho.- Es sólo la imposición de las normas de conducta del órgano de control y consiste en que los fallos que contemplen y aborden la cuestión constitucional en un juicio de garantías sólo debe de analizar los conceptos de violación expuestos en demanda.

Principio de procedencia del amparo contra sentencias definitivas en materia fiscal.- Se sitúa cuando hay violaciones en juicio denominándose "in pro cendo" ó en el fallo in judicando.- Es decir, se realiza sobre la fase procesal y entonces estas dan origen al amparo directo, no debiéndose confundir con con travenciones legales por actos en juicio por lo que estaríamos ante el amparo bi-intencional.

Los coparticipantes en el amparo Fiscal son :

a) El quejoso.- Que ha sufrido un agravio en su esfera jurídica proveniente de cualquier acto de autoridad.

Bien pueden ser :

Personas Físicas.

Personas Morales de derecho Privado.

Sociedades ó asociaciones de diferente especie, como lo son Sindicatos y Comunidades agrarias.

Organismos descentralizados.

Siempre y cuando se hayan violado sus garantías individuales.

Para el caso de las personas Morales en el juicio de amparo esta en el artículo 8 la fundamentación respectiva.

b) Autoridades Responsables.- El artículo 11 de la ley de amparo tiene ese carácter toda autoridad que "dicta u ordena, ejecuta ó trata de ejecutar la ley ó acto reclamado".

c) El tercero perjudicado.

#### EL AMPARO CONTRA LEVES FISCALES.



Tratándose de leyes autoaplicativas, ó sea, de ordenamientos legales que desde que entran en vigor ya agravan automáticamente a quienes se encuentran dentro de la situación abstracta en ellos prevista, la acción de amparo puede en tablarse dentro del término de treinta días hábiles contra dos a partir de aquél en que se adquieren vigencia, según lo establece el artículo 27 de la ley respec tiva. Sin embargo, el agraviado tiene otras dos opciones cronológicas para im pugnarlas en la vía constitucional, a saber dentro de los quince días hábiles si guientes al primer acto de aplicación de las mismas ó dentro de igual plazo a partir de la notificación de la resolución que se dicte en el recurso ó medio de defensa legal que contra el primer ulterior acto aplicativo haya decidido prom over, oportunidades que se consignan en la fracción XII del artículo 73 de la ley de amparo.

En lo que concierne a leyes heteroaplicativas las dos oportunidades im pugnativas que acabemos de mencionar también operan, a elección del agraviado, en base a lo estatuido por la disposición legal que se acaba de invocar.

Por lo que atañe al control jurisdiccional por vía de amparo de leyes fiscales, surge la importante cuestión que generalmente abordan los tratadistas de derecho financiero en lo consistente en determinar si los tribunales pueden ó no examinar las leyes fiscales para concluir si acatan ó no los requisitos de equidad y proporcionalidad que establece la constitución ó constatar su pertinen cia ó desacierto desde el punto de vista económico y social. En otras palabras, dicha cuestión se plantea en el sentido de si jurisdiccionalmente y al fallar los casos concretos que se someten a su consideración, los órganos judiciales del Es tado en México la Suprema Corte, los tribunales colegiados de circuito y los ju

ces de Distrito tienen las facultades para juzgar las leyes tributarias con criterio socio-económico revisando la motivación y las finalidades que hayan impuesto al legislador para expedirlas. En nuestro país y desde época del ilustre Don Ignacio L. Vallarta se ha sostenido la incapacidad judicial para ponderar los ordenamientos fiscales en los términos apuntados, afirman que solamente incumbe a los órganos legislativos del Estado y al Presidente de la República como indicador de las leyes, establecer la conveniencia y la necesidad económica y social de los impuestos, los gastos públicos a cuya satisfacción están destinados los sujetos que deben pagarlos, las fuentes gravables, las tarifas las cuotas y demás modalidades de los mismos. Sin embargo, se ha aseverado también por la doctrina y jurisprudencia mexicanas que esa incapacidad no excluye la facultad que tienen los órganos del Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, para decidir en cada caso concreto que se someta a su conocimiento, si determinado impuesto es "ruinoso y exorbitante", si la ley que lo estatuya viola alguna garantía constitucional del gobernado o si el legislador, al expedirla lo hizo sin facultades o contraviniendo a la constitución.

Esta importante salvedad a la tesis general que proclama la imposibilidad funcional de que jurisdiccionalmente se examine o revise desde el punto de vista socio-económico una ley tributaria, fué instituida en las jurisprudencias mexicanas y se reitera por destacados tratadistas de derecho Administrativo y Financiero como Gabino Fraga y Ernesto Flores Zavala, entre otros.

*Jurisprudencias en materia de amparo.*

EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION Y LA JUSTICIA FEDERAL  
JAIME CADENA ROJO

Antes del establecimiento del Tribunal Fiscal de la Federación, era el Poder Judicial Federal, con algunas excepciones, quien intervenía exclusivamente para conocer de las controversias que surgían entre las autoridades y los particulares.

Las excepciones a esa intervención exclusiva, las constituyeron, en primer lugar, la Comisión Consultiva de Indemnizaciones, creada por decreto del 30 de junio de 1911, que tenía a su cargo el examen y depuración de las reclamaciones que se hicieran al erario por concepto de perjuicios que hubiere sufrido el patrimonio privado ó de daños que fueran consecuencia directa de la revolución, así como consultar a la Secretaría de Hacienda, sobre la procedencia ó improcedencia legal de dichas reclamaciones y, en su caso, de terminar el monto de las indemnizaciones a que los reclamantes tuvieran derecho.

Dos años después, por decreto del 10 de mayo de 1913, se reconoció a todos los nacionales ó extranjeros el derecho de reclamar del pago de los daños que hubieran sufrido durante la revolución, reconociendo igualmente el derecho de dichas personas para reclamar los daños que siguieran sufriendo durante la lucha armada, hasta la restauración del orden constitucional.

De suerte que la comisión siguió funcionando a lo largo del movimiento revolucionario, para estudiar las reclamaciones de los particulares y proponer a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las indemnizaciones que con cargo al erario federal debería cubrir el Gobierno como consecuencia

de los daños y perjuicios causados con motivo de la revolución.

Resulta particularmente importante destacar, que el reglamento de esta ley fué la piedra angular, sobre la que se sustentó la ley de justicia fiscal, pues aún cuando en la exposición de motivos de ella únicamente se citan como sus antecedentes inmediatos y directos a la ley orgánica de la Tesorería, a la ley para la calificación de infracciones a las leyes fiscales y a la ley de organización del servicio de justicia fiscal para el Distrito Federal, lo cierto es que el procedimiento que se estableció en el reglamento de la ley que regulo el funcionamiento de la comisión consultativa de indemnizaciones, fué recogido en su mayor parte en la ley de justicia fiscal.

Dicho procedimiento consistía propiamente en un juicio oral con casi todos los elementos que lo caracterizan. En efecto, la reclamación debería reunir los requisitos de una demanda y correspondía al "Vocal Semanero", homólogo de Magistrado Instructor, dar entrada a la reclamación, rechazarla, ó pedir que se aclarara, complementara ó ajustara a la ley.

El trámite de las reclamaciones se hacía de la misma forma en que ahora se tramitan los juicios ante el Tribunal Fiscal, por medio de acuerdos que dictaba el comisionado ó "Vocal Semanero" al que tocaba en turno llevar el expediente.

Se abría un periodo probatorio en el que eran admisibles toda clase de pruebas con la modalidad que deberían, presentarse en forma documental, y finalmente se dictaba una resolución que debía analizar todas las argumentacio

nes y fundar legalmente la decisión.

Por otro lado se estableció, la institución de que ejercitado el derecho a reclamar ante la comisión, se entendía renunciada la acción para hacerla valer ante los Tribunales Judiciales.

En enero de 1929, se expidió un decreto para proceder al arreglo de las obligaciones de carácter interior que tuviera a su cargo el Gobierno Federal, y se suprimieron todas las comisiones de reclamaciones que hasta esa fecha se encontraban funcionando. Un mes después, el 20 de febrero de 1929, se promulgó la ley reglamentaria de la comisión ajustadora de la deuda pública, que junto con el decreto anterior, constituye el antecedente inmediato de la ley de depuración de créditos a cargo del Gobierno Federal, que aparte de otras varias para el contencioso-administrativo, estableció el derecho de los particulares para reclamar del estado, la reparación civil de los daños o perjuicios causados por el mal funcionamiento de los servicios públicos.

En esta ley se estableció en general, el mismo procedimiento que regía para las comisiones anteriores reiterándose el principio de que ejercitada la acción ante la comisión, se entendía denunciado el derecho del particular para hacerlo valer ante los Tribunales de la Federación.

Esta comisión tenía competencia para conocer de las obligaciones que existieran conforme a derecho a cargo del gobierno federal, hasta el 31 de diciembre de 1938, por los siguientes conceptos: I.- Servicios Personales; II.- Servicios Prestados por empresas, individuales o colectivas, conforme a cuota

reducida. III.- Servicios prestados por empresas, individuales ó colectivas, conforme a cuota normal. IV.- Contratos de obras que incluyeran suministro de materiales. V.- Contratos de compra-venta. VI.- Contratos de Arrendamiento. VII.- Contratos de cambio, incluyendo los giros postales. VIII.- Contratos de Préstamo. IX.- Contratos de Fianza. X.- Subvenciones que no hubieran sido cubiertos y que procedieran legalmente. XI.- Papel infalsificable. XII.- Suscripciones de particulares para la fundación del banco único. XIII.- Actas que conforme a derecho, impusieran el Gobierno Federal la obligación de indemnizar los daños directos que los mismos hubieran causado. XIV.- Cualquiera otra que no quedara comprendida en las fracciones anteriores, pero que deberá incluirse en la competencia de la comisión, conforme al artículo 2°.

A diferencia de las comisiones que habían funcionado anteriormente, esta no servía simplemente de órgano consulto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino que, tenía la facultad de dictar resoluciones que, además, tenían el carácter de cosa negata.

Ahora bien, podríamos considerar que esta comisión constituyó el primer órgano creado en México para conocer del Contencioso-Administrativo, al estilo continental europeo con jurisdicción delegada, porque el procedimiento se seguía ante y por un órgano del ejecutivo creado por ley con jurisdicción propia, en el que, a excepción del requisito de dar oportunidad a la autoridad demandada para presentar sus excepciones si se reunían los demás elementos de un juicio administrativo, como lo eran: la demanda, el ofrecimiento de pruebas, la apreciación de los hechos y fundamentos de derecho

por parte del juzgador, la valorización de las pruebas, los alegatos, la resolución y el carácter definitivo de la misma, así como su naturaleza de cosa juzgada y, finalmente la imposibilidad de que el particular acudiera a los órganos judiciales a deducir su derecho, una vez que hubiere intentado esta vía, pues por ministerio de ley, se consideraba que había renunciado al derecho de reclamar ante ellos.

Sin embargo, no puede considerarse que la ley de referencia estableció un verdadero procedimiento contencioso-administrativo, porque aún cuando la comisión era autónoma, esta es, independiente de la Secretaría de Hacienda, uno de sus miembros, nada menos que el secretario de dicha dependencia, era el Presidente de la comisión, lo que obviamente lo descalificaba para que se consideraran imparciales sus resoluciones.

Las otras excepciones a la exclusiva competencia que tenían los Tribunales Judiciales Federales para conocer de las diferencias entre los particulares y el Gobierno Federal, las constituyeron los procedimientos establecidos en la ley de organización de justicia fiscal para el Distrito Federal, y la ley orgánica de la Tesorería de la Federación.

Ciertamente, por decreto del 8 de abril de 1924, se estableció un procedimiento para la calificación de las infracciones a las leyes impositivas federales, según la cual la calificación y castigo de dichas infracciones correspondía a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a sus oficinas recaudadoras en el orden administrativo.

Ante dicho jurado, comparecían los causantes para formular sus argumentaciones y rendir las pruebas pertinentes para acreditar la improcedencia, de la sanción ó la cuantía de la multa en contra de la resolución dictada por el jurado, procedía un recurso de revisión ante la Secretaría de Hacienda ó ante el propio jurado, unicamente en los siguientes casos : a) cuando no existiendo el hecho considerado como infracción hubiere sido penado; b) Cuando las leyes no señalan pena en el caso resuelto y se hubiere aplicado alguna; c) cuando al hacer uso de la facultad discrecional al aumentarse la pena, resultará excesiva en relación con la infracción, y d) cuando el penado no hubiere sino el autor de la infracción ó no tuviere responsabilidad alguna.

El procedimiento administrativo instituido por esa ley, era optativo para los causantes, ya que podían acudir al juzgado de distrito para formular las reclamaciones que estimaran conducentes ó intentar el recurso de revisión antes citado, pero una vez adoptada cualquiera de las dos vías, no podían abandonarla para seguir la otra.

Por decreto del 11 de Febrero de 1929, se expidió la ley de organización de justicia fiscal para el departamento del Distrito Federal, en la que se creó un jurado de revisión como Supremo órgano administrativo fiscal, para conocer del recurso de revisión que procedía : a) en contra de las resoluciones de las autoridades fiscales en las que se fijara a los causantes una obligación a su cargo, b) en contra de las resoluciones sobre la repartición ó derrama de los impuestos, cuando esto debiera hacerse por las juntas calificadoras, si las autoridades fiscales encargadas de la administración del impuesto respectivo no estaban conformes con la resolución; c) en contra de las resoluciones de las



autoridades fiscales por aquéllas personas a las que se declara infractoras ó presuntos infractores y se les impusiera una sanción.

Como puede apreciarse, la competencia del jurado de revisión era más amplia que la de su homólogo de infractores fiscales de carácter federal, pues en tanto que aquel sólo conocía de las penas y sanciones fiscales, éste tenía competencia para conocer de "créditos fiscales", y además, porque solamente procedía el recurso de revisión por parte de las autoridades, sino que también podía ser interpuesto por las autoridades.

Durante esa época y bastante tiempo después, funcionó la Junta Revisora del impuesto sobre la renta, establecido por ley reguladora de dicho impuesto, que conocía en última instancia de las inconformidades de los causantes con las resoluciones dictadas por las juntas calificadoras del impuesto sobre la renta.

Lo singular del recurso que procedía ante la junta revisora, era que también podía ser interpuesto por los jefes de las oficinas receptoras y por la Dirección General de Timbre, quienes estaban sujetos a los mismos requisitos establecidos para los causantes.

En 1932, se expidió la ley orgánica de la Tesorería de la Federación creando el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo los créditos fiscales que no fueran pagados oportunamente; y estableciendo un juicio de oposición en contra de dicho procedimiento.

Este juicio podía intentarse ante las autoridades judiciales competentes, únicamente en los siguientes casos : a) cuando la persona afectada no era deudora del crédito o no tenía responsabilidad exigible; b) cuando el crédito era inexistente o se había extinguido legalmente y c) cuando el monto del crédito era inferior al exigido.

Como puede apreciarse, el juicio de oposición establecido por esa ley, fué recogido posteriormente por el Código Fiscal de la Federación, al instituir el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Pues bien, todos estos antecedentes sirvieron para estructurar la ley de justicia fiscal de agosto de 1936 y dar así nacimiento al Tribunal Fiscal de la Federación, con la finalidad de que fuera dicho cuerpo colegiado quien conociera en primera instancia de las controversias entre el fisco federal y los particulares.

En un principio, el Tribunal Fiscal de la Federación administrará justicia en representación del ejecutivo, pues así lo determinó el artículo 1º. de la ley de justicia fiscal al decir : "Se crea el Tribunal Fiscal de la Federación, con las facultades que esta ley otorga el Tribunal Fiscal dictará sus fallos en representación del ejecutivo de la unión, pero será independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad administrativa; criterio que se reiteró en el artículo 203 del Código Fiscal de la Federación de 1938.

Por otra parte, el artículo 57 de la ley de justicia fiscal, estableció que los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación tendrán fuerza de cosa juzgada y tanto en el Código Fiscal de la Federación de 1938, como en el de 1966 se recogió el mismo principio.

Así las cosas, durante casi una década las sentencias del Tribunal tuvieron virtualmente el carácter de cosa juzgada para las autoridades, pues con excepción del recurso de queja que procedía en contra de las sentencias violatorias de la jurisprudencia ó en contra de las sentencias dictadas en de puración de créditos, no procedía ningún recurso en contra de ellas.

Pero como a pesar del texto expuesto de la ley, las autoridades no se conformaban con las sentencias del Tribunal y promovían juicio de amparo, la justicia federal fué formando una valiosa jurisprudencia, que al integrarse quedó concebida de la siguiente manera : "Como el Tribunal Fiscal dicta sus fallos en representación del ejecutivo de la unión, no se concibe que otro órgano del ejecutivo que obra por acuerdo del titular de ese poder, como es la Secretaría de Hacienda, pueda pedir amparo contra actos de dicho Tribunal, además de que es absurdo pretender que las oficinas públicas ó dependencias del ejecutivo, puedan invocar violación de garantías individuales, para protegerse contra actos de una autoridad que dicta sus fallos en representación del mismo ejecutivo".

Ante este valladar jurídico establecido por nuestro máximo Tribunal, las autoridades fiscales se vieron imposibilitadas para seguir promoviendo am

paros en contra de las sentencias del Tribunal Fiscal, y para abrir una vía que permitiera hacer llegar a la justicia federal su inconformidad con las sentencias de aquel, promovieron una adición al artículo 104 Constitucional, misma que se efectuó por decreto del 16 de diciembre de 1946, y cuyo texto fué el siguiente: "En los juicios en que la federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia ó contra la de Tribunales Administrativos creados por la ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos".

Esta adición tuvo tres consecuencias muy importantes: Primera, sirvió para que se complicara la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación que anteriormente no se hablaba en la constitución de tribunales administrativos; Segunda, a partir de la adición constitucional, la mayor parte de las sentencias del tribunal dejaron de tener carácter de cosa juzgada, ya que paralelamente a la adición se estableció el recurso de revisión ante la Suprema Corte, en contra de las sentencias en asuntos mayores de \$ 20,000.00 ó de cuantía indeterminada; y Tercera, con esa adición se inició el grave rezago que tuvo que controlar la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, después el H. Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación y ahora la H. Sala Superior del propio Tribunal.

En efecto, como el recurso de revisión se utilizó y sigue utilizándose indiscriminadas e invariablemente por las autoridades, la justicia federal, concretamente la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, se vió abrumada de asuntos, de tal modo que se formó un grave rezago que dió lugar a que en 1966,

se deformara el código fiscal de la federación y se abrogaran los decretos que crearon el recurso de revisión ante la corte, para trasladarlo al conocimiento del H. Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, con la optimista idea de que este cuerpo colegiado resolvería los recursos impidiendo que se formara de nuevo un rezago.

Las circunstancias que se tomaron en cuenta para las reformas, fueron entre otras, la de que la segunda sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, encargada de resolver el recurso de revisión, estará integrada por cinco Ministros que no podían materialmente estudiar y resolver al mismo tiempo los asuntos propios de su competencia como órgano contralor de la constitucionalidad en materia administrativa, y además, revisar y resolver los asuntos paranormales que constituían los recursos de revisión promovidas en contra de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación.

En cambio, se consideró que el H. Pleno del Tribunal Fiscal, integrado por 22 Magistrados, si podría resolverlos: Primero, porque entre ellos se distribuirían el trabajo; Segunda, porque estaban más directamente ligados con los juicios, Tercero, porque incrementarían sus sesiones para resolver en mayor medida los recursos.

Pues bien, a pesar de que se multiplicaron las sesiones del H. Pleno, a pesar de que se organizó y programó el estudio, y no obstante todos los esfuerzos que se hicieron para evitar la formación de un rezago, este llegó a formarse y nuevamente motivó reformas al Código Fiscal de la Federación para tratar de abatirlo, creando una Sala Superior encargada primordialmente de co

nocer y resolver el recurso de revisión.

Por nuestra parte, consideramos que esa no es la forma de resolver el problema que ha venido generando el recurso de revisión, y que todas las reformas a la estructura del Tribunal que se hagan para tales efectos, sólo serán paulativas que generarán nuevos problemas.

Lo importante en nuestro concepto, que se limite legalmente la interposición del recurso, pues ya se ha visto que no ha dado resultados dejar su interposición al criterio de los titulares de las Secretarías y Departamentos de Estado, ó de los organismos descentralizados a que los asuntos corresponden, pues por temor, ó burocratismo de funcionarios menores, se elevan al conocimiento de los titulares asuntos en los que no debería interponerse el recurso, y, como dichos funcionarios no tienen tiempo, ó la especialización necesaria para estudiar la importancia y trascendencia del negocio, firman basados en la confianza, los escritos de revisión que les presentan.

Afortunadamente, la justicia federal ha venido contribuyendo a consolidar la respetabilidad del Tribunal Fiscal de la Federación y de manera muy importante su actuación influirá en la limitación del recurso de revisión.

Ciertamente, tanto los Tribunales Colegiados, como la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, lejos de revocar, confirman en un altísimo porcentaje los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación que son sometidos a su conocimiento, y en menor cantidad, emiten ejecutorias contrarias a su criterio, esto indica la solidez y profundidad en el estudio en los asuntos que son sometidos al conocimiento de las salas regionales y de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

### 3.4) EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

El Contador Público no puede sustraerse al conocimiento de todo lo que sea útil para su ejercicio. Es por ello, que aunque sabemos que el conocer del tribunal fiscal de la federación es algo innovante para nuestra formación.

Es cierto, que el manejo de las leyes para entrar en litigio legal es promovido por abogados y por esfera de competencia natural el contador público, queda excluido materialmente del proceso; pero intrínsecamente el contador público puede hacer las funciones de proporcionar los elementos de juicio, necesarios para que el abogado fiscalista fundamente y motive la defensa ante el Tribunal Administrativo encargado de los litigios fiscales.

Prueba está en que al contador se le encomienda la interpretación legal de la ley y aplicarla, y también tiene elementos como el que está en el Código Fiscal de la Federación, donde se da el articulado referente al funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Federación.

Los antecedentes históricos a nuestro tribunal Fiscal de la Federación, lo encontramos en la evolución de las Cortes Inglesas y Francesas, de ésta última hemos adquirido para nuestra ideología, incluyendo la de la independencia.

Héduan Virues Dolores en su libro intitulado "Las funciones de Tribunal Fiscal de la Federación", nos muestra un poco de esta historia.

Se sitúa, en el año de 1857, la primera manifestación no total de la aparición del Tribunal Fiscal, pero alude que existía un alto sentido por cumplir con las disposiciones constitucionales al mantener definido, el concepto de Reparación de poderes; es decir no podía concebirse la idea de crear un órgano jurisdiccional fuera del Poder Judicial, que atendiera litigios surgidos, entre los particulares y el Estado.

En 1824 se crea un Consejo de Gobierno, similar a un consejo extraordinario de sesiones, con personal de la Suprema Corte de Justicia, para atender asuntos de consulta y dictámen en ciertos negocios de la Administración Pública.

1836 Dentro de las siete leyes instituidas en la Constitución, de este año incluyó Tribunales de Hacienda, que fueron modelos de las formas coloniales de recaudación, en tiempos de la Dominación española; pero aún así estaban íntimamente ligadas a el Poder Judicial.

1837 Se especula la expedición de una ley que atendería asuntos contenciosos Hacendarios, facultando a los encargados de los ingresos públicos, el de vigilar que se cumpliera coactivamente un primer indicio de recurso administrativo, el de reclamación contra dicho ejercicio, previa garantía de lo alegado, y se promueven ó se proponen oficiales de la acción del Fisco ante los tribunales.



1843 Las bases orgánicas facultaron a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para conocer de las demandas intentadas de un particular contra el estado ó un departamento de juicio contencioso y se ordenó que se invistiera de formalidad la existencia de especialistas fiscales, en las periferias de los juzgados de materia civil y penal.

1853 Se estableció un nuevo consejo de Administración Pública, donde en base a la ley de lares del 25 de mayo se dió paro a los aspectos de contencioso administrativo.

Menciona Humberto Briseño Sierra en su libro "Derecho Procesal Federal", lo siguiente :

"Esta ley es propiamente el antecedente nacional que puntualizó el contencioso administrativo de la siguiente manera; en materia de obras públicas se calificaron de cuestiones contenciosas, las discusiones que se suscitaban entre la administración y el empresario de las obras, así como las que versaran sobre resarcimientos de daños temporales y perjuicios ocasionados por la efectucción de los trabajos, en lo atinante a los ajustes públicos (remate, adjudicaciones, realización e interpretación de estos ajustes); las que sugieren entre el Gobierno y los contratistas sobre la indemnización por falta de cumplimiento de contratos de parte del Gobierno, sobre la calidad de los efectos del pago efectos ó sobre el pago determinado en la contrata".

Continúa diciendo :

"Ha sido, pues necesario el transcurso necesario de más de un siglo para llegar a la etapa de consolidación de la competencia de lo contencioso administrativo en un sólo tribunal".

"La ley de lares había reconocido la existencia de dos grupos de problemas contenciosos: los civiles y los administrativos. Sostuvo la conveniencia de un Tribunal especializado y previó una solución que la reforma de 1961 no pudo captar; la asimilación de la administración activa y los organismos descentralizados, que en la actualidad han entrado en una etapa desmesurada de crecimiento al grado de que puede hablarse del Estado cuerpo político, el estado persona de derecho dominicales y el Estado Empresario y Financiero"...

Seguindo con Viduan Herues Dolores, en 1953 las bases de la administración, le volvió a dar las facultades de consulta, asesoría y dictámen como en 1824, y se intuye un procurador general de la nación para promover todo lo que involucre a la Hacienda Pública y proceder jurídica el 25 de mayo de ese mismo año, y una Ley Secundaria y a su respectivo reglamento atribuyeron a dicho consejo las facultades juriccionales que en la época correspondían a las de Francia, que le otorgaban una sección de contencioso administrativo compuesta con cinco consejeros, abogados nombrados por el Presidente de la República, llegó a ser competente para conocer de :

a) Controversias relativas a obras públicas, ajustes públicos, contratos administrativos y rentas nacionales.

b) Controversias relativas a actos administrativas de políticas, en agricultura, comercio e industria; siempre que tuvieran por objeto interés general; y

c) interpretación cumplimiento y ejecución de otros actos administrativos en general.

Briseño Sierra nos demuestra la sección segunda de las bases de la administración cuyo reglamento del 25 de noviembre de 1955 fué el último de una serie que principio con el decreto del 26 de abril de 1853, y que estaba íntimamente ligado a la ley de lares en lo contencioso administrativo y su reglamento de 1853 .

"Artículo 1°. no corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas".

Son cuestiones administrativas las relativas :

- I. A las obras públicas.
- II. A los ajustes públicos y contratos celebrados por la administración.
- III. Rentas Nacionales.
- IV. A los actos administrativos en las materias de política, agricultura, comercio e industria que contengan por objeto el interés general de la sociedad.
- V. A la inteligencia, explicación y aplicación de los actos administrativos.

VI. A su ejecución y cumplimiento, cuando no sea necesaria la aplicación del derecho civil.

3.- Los Ministros de Estado, el Consejo y los gobernantes de los Estados y Distritos y los Jefes políticos de los territorios, conocerán de las cuestiones administrativas, en la forma y de la manera que se prevenga en el reglamento que se expedirá con esta ley.

4.- Habrá un consejo de Estado una sección que conocerá de lo contencioso administrativo. Esta sección se formará de cinco consejeros abogados que nombrará desde luego el Presidente de la República.

5.- La sección tendrá un secretario, que nombrará también el Presidente de la República de entre los oficiales de la secretaria del consejo.

6.- Las competencias de atribución entre la autoridad administrativa y la autoridad judicial, se declinarán en la primera sala de la Suprema Corte, compuesta para este caso de dos Magistrados propietarios y dos Consejeros, designados unos y otros por el Presidente de la República. Será Presidente de este Tribunal el que fuere de la misma sala, y sólo votará en casos de empate para decidirlo.

7.- En los negocios de la competencia de la autoridad judicial, nadie puede intentar ante los tribunales, una acción, de cualquier naturaleza que sea, contra el gobierno, contra los ayuntamientos, corporaciones ó establecimien

tos públicos que dependan de la administración, sin haber antes presentado en la misma memoria en que se exponga el objeto y motivos de la demanda. El reglamento determinará la manera de que deberá ser presentada a la Memoria y sus efectos".

Continuando con la proyección de realizar un cambio dentro de los preceptos constitucionales, del divisionismo de poderes, no obstante no se realizó, en virtud de contradecirlos. Pero el artículo 104 constitucional y el artículo 103, constituyeron un recurso denominado de súplica ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra sentencias de segunda instancia en controversias que suscitaban cumplimiento a las Leyes Federales.

1936 El 27 de Agosto de 1936, surge una ley denominada de Justicia Fiscal. Fundamentada en el artículo 104 Constitucional Fracción Primera que decía "Da un camino diverso del juicio de garantías".

Exige la existencia de una ley reglamentaria y consideró la posibilidad de abrir un camino para la creación de un tribunal que atendiera los contensos administrativos en materia fiscal.

El consejo de administración fué removido de sus funciones, deposítandose una vez más en la Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales de Distrito las facultades, procediéndose a una sola instancia para ventilar todo relativo a demandas de particulares contra el Estado.

Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que la crea

ción del Tribunal Fiscal de la Federación era someramente delegar una parte del Poder Judicial, en servicios hacendarios: Se estipuló en la exposición de motivos para su creación lo siguiente.

a) Que al no confrontar los preceptos delegacionales de poder entre lo judicial y lo administrativo, se respetaba el artículo 104 de la Constitución.

La Suprema Corte también emitió una tesis versada en fundamento al artículo 22 Constitucional considerando que existía fracmentaciones en la propia ley en cuanto a la esfera de competencia del Poder Judicial y Administrativo, lo que originó que se contemplara a órganos administrativos que revisarían " leyes secundarias " siendo no exclusivas del Poder Judicial.

También, lo propició el aspecto de que la Suprema Corte no desconoció el hecho de que se organizarán estos organismos administrativos que se ocuparan de la materia fiscal.

De que existía la posibilidad de realizar juicios sobre situaciones de procedimientos contenciosos de carácter fiscal y que fuera resuelto por un órgano administrativo.

Que la corte reconocía dentro de la doctrina dos aspectos de las situaciones jurídicas; 1) la liquidación y 2) el cobro de prestaciones fiscales; y que por resolución administrativa se aperturaran procedimientos de atención :

- 1) El oficioso, el cual ejerce unilateralmente el Poder del Estado.
- 2) El contencioso, que es la revisión por vía jurisdiccional de los actos que se producen por el ejercicio de dichas atribuciones. Tal revisión se hace vía de amparo.

Por lo anterior, el Tribunal Fiscal de la Federación tenía las siguientes atribuciones:

a) El Tribunal Fiscal de la Federación no implicaba que rompiera el concepto de división de poderes.

b) El Tribunal Fiscal de la Federación, Heduan Virues, nos dice :

"No estando sujeto el Tribunal Fiscal de la Federación a la dependencia de ninguna de las demás autoridades que integran el Poder Ejecutivo, y debiendo actuar en representación del propio ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace, será un tribunal administrativo de justicia delegada y no de justicia retenida".

c) El Tribunal será autónomo al asignarsele magistrados al igual que a la Suprema Corte de Justicia; fundamentado en el artículo 76 fracción II.

De esta manera quedó facultado el Tribunal Fiscal de la Federación y con decreto de 1946 del 16 de Diciembre la Fracción I del artículo 104 Constitucional fué adicionada con un segundo párrafo que disponía lo siguiente :

"En los juicios en que la federación está interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia ó contra las de tribunales administrativos creados por ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos".

Así el 27 de agosto de 1936 se instaura el Tribunal Fiscal de la Federación.

Continuando con esta recopilación de lo que es El Tribunal Fiscal de la Federación.

Las características del Tribunal Fiscal de la Federación, eran :

- 1.- Era un organismo que formalmente pertenecía al Poder Ejecutivo, aunque materialmente su actuación fuese jurisdiccional.
- 2.- Por disposición expresa de la ley de Justicia Fiscal, era un órgano independiente de hacienda y crédito público y de cualquier autoridad administrativa.
- 3.- Era un organismo jurisdiccional de justicia delegada, en virtud de que emitía sus fallos en representación del ejecutivo de la Unión.
- 4.- Era un organismo Colegiado, en virtud de que sus resoluciones eran emitidas por la mayoría de los Magistrados presentes en las sesiones plenas.
- 5.- Era un organismo eminentemente fiscal, toda vez que la competencia original de ese tribunal se circunscribió a la materia fiscal.



6.- Era un tribunal de simple anulación, toda vez que sus resoluciones eran meramente declarativas por no tener el tribunal atribuciones para hacer cumplir sus fallos.

Así, con la historia de su fundación, su estructura de sus facultades y con los comentarios de distinguidas autoridades en la materia, se puede decir que el tribunal fiscal de la federación es un tribunal administrativo federal autónomo enmarcado dentro del Poder Ejecutivo y con facultades eminentemente jurisdiccionales.

Su función estriba en dar solución de conflictos de carácter de tipo contencioso-administrativo: Entre particulares y el Estado; en materia fiscal.

Dentro de un ensayo escrito y a cargo de Sergio Martínez Rosas Landa denominada "PENSAMIENTO DE JOSE LOPEZ PORTILLO SOBRE LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA". En el cual señala la íntima relación entre lo que se considera la justicia fiscal y el elemento ya visto en el punto 3.3 de los recursos administrativos.

Dentro de otro ensayo, esta vez realizado por Leopoldo R. Arreola Ortiz, denominado "La naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación"...

Existe en este momento la inquietud por explicar porque se dice que el Tribunal es de justicia delegada y no de justicia retenida; se explica en

este ensayo que es de entenderse que de justicia retenida por "la que se ejerce por competencia propia, esto es cuando se actúa por mandato y bajo los lineamientos establecidos por el superior jerárquico, al que representa; en tanto que la justicia delegada implica la existencia del vínculo de jerarquía y una independencia administrativa en la actuación, ya que el superior jerárquico delega sus atribuciones en el inferior, el cual las ejerce conforme a su criterio".

Conforme a lo anterior, la ley de justicia facultó al Tribunal para atender lo intrínsecamente Fiscal y resolverlos, su funcionamiento se estructuró en base a lo previsto :

a) "Todas aquellas resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ó de organismos fiscales autónomos que determinarán un crédito fiscal; lo fijarán en cantidad líquida ó bien dieran las bases para su liquidación.

b) Todas aquellas resoluciones que impusieran sanciones por infracciones a las leyes fiscales ó bien que constituyeran responsabilidades administrativas, claro, en materia fiscal.

c) Contra cualquier otra resolución en materia fiscal que causa un agravio no reparable a través de un recurso administrativo.

Coincidiendo con lo mencionado en el punto relativo a los órganos de vigilancia y con rol del acto de captación de recursos; el autor menciona que existe una segunda esfera de competencia en cuanto al hecho económico-coactivo

por parte del Estado, cuando esa facultad no era realizada conforme a ley. (Vistas no reglamentadas, etc.).

Otra más de influencia del Tribunal Fiscal de la Federación, era en lo relativo a cobros improcedentes y no devolución del mismo importe de lo captado vía impuestos, derechos ó contribuciones.

Se sostiene que el ámbito original de competencia estriba en el hecho de que su competencia sobrepaso lo administrativo; entre ellas la negativa ficta.

También, dentro de la explicación de lo que es el paso de evolución del tribunal fiscal, encontramos que al reformarse y adecuar la existencia del tribunal conforme al artículo 104 Constitucional, las denominadas leyes secundarias entre las que encontramos la del I.S.R. y el Código Fiscal, tuvieron que adoptar cambios en su reglamentación para poder dar cavida a lo concerniente al tribunal y su forma de actuar.

El Código Fiscal de la Federación contempló el paso de la ley de Justicia Fiscal en 1937 y derogada el 30 de diciembre de 1938 por la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación en esa misma fecha y entrar en 1939, comenzando el año a funcionar plenamente.

Sin embargo, los conocedores de derecho han hecho mención de una gran labor ejercida por la ley de Justicia Fiscal, que aunque fué efímera en su vida, ocasionó que se creará el organismo autónomo jurisdiccional de competencia de lo

contencioso administrativo es en sí la ley Fiscal sólo contemplaba la participación del Tribunal en las soluciones de situaciones litigantes entre esta do y particulares; el código de 1938 tuvo un impacto sobre la vida tributaria en su totalidad al definir muchas situaciones que no fueron muy claras; de es to se desprende que el primer código fiscal de la Federación, definió concep- tos como : lo que debería de entenderse como : impuestos, derechos, produc- tos, y aprovechamientos originada por la actividad hacendaria.

Se determinaba, como el Tribunal Fiscal conservó su naturaleza de dependencia total al Poder Ejecutivo, e independiente de la Secretaría de Ha- cienda y Crédito Público.

De 1936, cuando fué institucionalizado a 1938 con el surgimiento del Código Fiscal de la Federación, el Tribunal sólo tuvo una modificación a su estructura facultada; dentro de la que se cita :

Fracción I. Contra las resoluciones y liquidaciones de la Secre taría de Hacienda y Crédito Público, de sus dependencias ó de cualquier orga- nismo fiscal, lo fijen en cantidad líquida ó den las bases para su liquida- ción; ó

Fracción II. Contra los acuerdos que impongan definitivamente y sin ulterior recurso administrativo, sanciones por infracciones a las leyes fiscales.

Dentro de los cambios más importantes del Código de 1938, estuvo di

rigido a los Recursos Administrativos y modificó otras leyes a fines entre las que destacaron :

- a) La Ley de Depuración de créditos del Gobierno Federal.
- b) La Ley de Instituciones de Fianzas.
- c) La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.
- d) Se da a conocer la competencia del tribunal fiscal sobre pensiones militares.

El código de 1938 estuvo vigente hasta el año de 1967; cuando en marzo se dió a conocer que el 01 de abril entraron en vigor dos nuevos códigos, uno era el Nuevo Código Fiscal de la Federación; institucionalizado mediante Diario Oficial del 19 de enero de 1967; y la ley orgánica del tribunal fiscal de la federación; en el mismo diario oficial.

Esta ley orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación; fué compilada de toda la información que el Código Fiscal de la Federación había expresado.

El artículo 2 de la ley orgánica del tribunal fiscal de la Federación erigido en 1967, informa que la naturaleza del Tribunal es "Administrativo" y de plena autonomía. Lo que respalda el hecho del desarrollo alcanzado hasta ese entonces; por lo que se consideró que dicho organismo era importante Institución Jurisdiccional y que su importancia radicaba en que estaba facultada para conocer en circunstancias similares lo de varios ámbitos de competencia en la esfera administrativa rebasando el área fiscal inicial.

La segunda era su autonomía, que se reflejó en el aspecto de haberse modificado y que el tribunal formularía fallo en representación del ejecutivo federal. Lo que representó su separación del Poder citado sin causar problema en el orden de la división de Poderes.

Con lo que también no se extralimitó en la esfera de Competencia del Poder Judicial y adquirió un área jurisdiccional de competencia única y fuera de todo orden de jurisdicción ejecutiva.

Lo que igualó nuestra justicia administrativa a la Justicia Francesa.

No obstante, que el Código de 1967; fué constantemente reformado, el aspecto de la Justicia Fiscal prosiguió su marcha, logrando un desarrollo pleno y satisfactorio, pero este desarrollo también involucró que las demandas de justicia en aspectos fiscales, promovieran emitir iniciativas de ley que modificaran la competencia del tribunal, a fin de adecuar las funciones del Tribunal a la constante demanda. Esto originó, a su vez que se analizaran todos los factores que se susitaron en las iniciativas y el 30 de diciembre de 1977 fueron aceptadas las modificaciones. El 21 de febrero de 1978 dió la nueva modalidad a la ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, mediante decreto y publicado, el cual sustituía a la ley orgánica de 1967, iniciándose una nueva etapa en la vida del Tribunal Fiscal de la Federación.

Este nuevo giro a la ley orgánica de 1966 modificó la estructura pleneraria del Tribunal y para satisfacer las demandas se creó dos nuevos organismos dentro del tribunal y que hasta la actualidad existen :

- a) Las salas Regionales.
- b) La sala Superior.

A la sala superior le fué encomendada la función plenaria ejercida por todos los magistrados integrantes de las salas. Integrándose con 9 ministros y actuando en forma colegiada. Y como mínimo, deben asistir 6 para hacer quórum legal al llevar a cabo sus sesiones.

Su atribución jurídica es, resolver los recursos de revisión, queja y contradicción de sentencias, interpuestas en contra de las resoluciones emitidas por las salas regionales.

- Deben fijar jurisprudencia del tribunal.
- Conocer de las excitativas de justicia en las causas que señale la ley.
- Calificar las recusaciones, excusas e impedimentos de los Magistrados.
- Resolver los conflictos de competencia que se originan entre las salas regionales y establecer las reglas para la distribución de los asuntos, entre las salas regionales y establecer las reglas para la distribución de los asuntos, cuando haya más de una sala regional en una circunscripción territorial determinada ( artículo 15 de la ley orgánica ).

Las salas regionales, fueron sustentadas en los artículos : 3, 4, 5, 6 y 7, en un sistema transitorio, las cuáles deberían de cubrir bajo su jurisdicción todo el país excepto el metropolitano.

Al igual que todo lo que antecede a una evolución en materia jurídica, la creación y desaparición de sistemas completos de regulación jurídica también son sujetos a cambios y con ellas, otras tantas formas : Como las estructuras orgánicas; el Tribunal Fiscal de la Federación, tuvo por lo tanto su propia evolución hasta el día de hoy.

Puede asegurarse que al evolucionar el Tribunal Fiscal de la Federación cambie sustancialmente sus objetivos y facultades.

El autor del ensayo, nos muestra una incógnita al preguntarse: ¿ Toda transformación que ha quedado expuesta, es suficiente para considerar un cambio fundamental en su naturaleza inicial ?. ¿ O está sigue siendo en esencia la misma ?.

Nosotros, hemos visto que el tribunal en sí, fué facultado para resolver los contenciosos administrativos en materia fiscal, entre los particulares y el Estado. Si cambia por realizar una actividad fuera de su esfera de su competencia; (Extra Fiscal), este organismo estaría requiebrando lo manifestado dentro del artículo 104 Constitucional; ya reformado para no hacerlo precisamente anticonstitucional. Es por ello, que se dan conceptos de lo que significa "Jurisdiccional". Resultando en sí la función pública... de hacer justicia.

Así la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación consta en :

Hacer justicia pública de lo administrativo contencioso en materia fiscal... no de interpretar la constitucionalidad de una ley, no sentenciar algo que pertenece hacerlo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.



Lo que en sí es Justicia Delegada.

De esta forma la evolución del Tribunal en forma sintética puede ser en cuanto al objetivo para el cual fué creado :

1.- Hay evolución en su papel dentro del marco público por que fué adoptado constitucionalmente, claramente visto en el artículo 104 reformado en el 16 de diciembre de 1946 .

2.- Su forma autónoma de dictar fallos administrativos lo hace un organismo independiente de los tres poderes, sin alternar con uno u otro.

Así en forma resumida, el Tribunal Fiscal de la Federación es también en relación a su jurisdicción :

"Un órgano del Estado competente para desempeñar la función pública de administrar justicia, la cual se realiza ante la existencia de conflicto ó controversia de carácter jurídico "

Esta definición y la anterior, es la comparación de lo que determinamos, y nos atrevemos a decir que la definición anterior le falta elemento " Fiscal ", por que si no englobaría otras interpretaciones no de materia fiscal, ya que lo jurídico es el universo, lo fiscal el elemento.

**ESTRUCTURA DE ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION**

1) El artículo 2 de la ley orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación; publicada en 1978 (2 de febrero), se menciona el funcionamiento de :

- a) Sala Superior.
- b) Salas Regionales.

**La Sala Superior :**

Se compone de 9 magistrados, nombrados por el Presidente de la República. Para hacer quórum se necesita a 6 de ellos para sesionar, todos están obligados a votar sin abstenerse, salvo lo que dispone el artículo 182 del Código Fiscal de la Federación, Ejemplos :

- Cuando el particular en litigio sea pariente.
- Si tienen interés personal en el negocio.
- Si son apoderados del negocio.
- Si figuran en un juicio similar con el mismo particular.

En caso de quórum, cuando hay decisión dividida : 3 a favor ó 3 en contra, se hara otra sesión, si continúa el tal decisión entonces se propone otro proyecto.

**ATRIBUCIONES :**

De acuerdo con la ley orgánica del Tribunal Fiscal son :

a) Fijar la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, conforme a lo que establece el Código Fiscal de la Federación.

Fundamentado en el artículo 231 del Código Fiscal de la Federación, dice que :

- Se hará jurisprudencia en la sala superior cuando en las regionales ó en una de ellas se dicte una resolución inversa a la de la Superior ó contra otra regional, la sala superior decidirá el fallo a seguir.

b) Otro caso en que debe de dictar jurisprudencia es cuando se conozca de un recurso administrativo interpuesto principalmente de queja contra una resolución de una sala regional, pero que viole la jurisprudencia del tribunal, la sala superior podrá modificar a la jurisprudencia.

c) Cuando al resolver los recursos de revisión la sala superior sustente la misma tesis en tres sentencias no interrumpidas por otra en contrario, a diferencia del Poder Judicial en el cual son cinco jurisprudencias deben de ser tres. Conforme a los artículos I y II del artículo citado (231 del Código Fiscal de la Federación) y en conformidad del artículo 13 de la ley orgánica.

Otra atribución de la Sala Superior es : resolver los recursos que concede el Código Fiscal de la Federación en contra de las resoluciones emitidas, y en el caso son :

- 1) El de queja.
- 2) El de revisión.

El primero procede contra de resoluciones emitidas por las salas deng

minadas violatorias de la jurisprudencia y el segundo contra las resoluciones de las salas regionales que decreten ó nieguen sobreseimiento y las pongan al fin del juicio; una más por violaciones procesales durante el procedimiento que afecten al fallo.

La sala superior tiene como atribución, conocer de excitativas para la impartición de justicia cuando el que interpuso el procedimiento ya sea el de queja ó revisión, no formule proyecto respectivo dentro de los planos señalados por el Código Fiscal de la Federación. A lo que para establecer dicho proyecto, a los recursos, se dá un mes de plazo; y cumplir con la disposición de que la ley debe de ser rápida y expédita.

Una atribución de la sala superior de justicia tributaria, es la que se dá en los términos del artículo 15, de la ley orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, el calificar las excusas ó impedimentos de los magistrados, por lo que compete a la sala superior de saber si procede ó no las excusas de los magistrados para realizar su voto de fallo.

En competencia de la Sala Superior :

Resolver los conflictos de competencia que se susciten entre las salas regionales, nueva función adquirida por la desconcentración administrativa del Tribunal Fiscal, teniendo 6 salas regionales Foráneas :

1 en Torreón, Coahuila, denominada

Norte Centro.

Jurisdicción en :

Coahuila, Chihuahua, Durango  
y Zacatecas.

1 en Monterrey denominada del

Jurisdicción en :

La deñominada en :

Jurisdicción en :

1 en Guadalajara

La Hidalgo México,

Jurisdicción en :

**Noreste**

Tamaulipas y Nuevo León.

**Occidente**

Aguascalientes, Colima,  
Jalisco.

**Nayarit**

**Noroeste**

Baja California Norte y Sur  
Sinaloa, Sonora.

**Centro**

Guanajuato, Michoacán, San  
Luis Potosí.

**Golfo Centro**

Tlaxcala, Puebla, Veracruz.

**Hidalgo y México.**

**Pacífico - Centro**

Guerrero y Morelos.

**Sureste**

Chiapas y Oaxaca.

**Peninsular**

Campeche, Tabasco, Quintana-  
Roo y Yucatán.

Los nombramientos de los Magistrados Supernumerarios.

Las salas tienen la facultad de conocer las resoluciones dictadas por las autoridades de la región, es decir por las administraciones fiscales regionales, subprocuradurías fiscales auxiliares, delegaciones de tesorería y del registro federal de automóviles y otras dependencias relacionadas con los impuestos.

Otras atribuciones de la Sala Superior :

Seleccionar entre sus miembros al Presidente del Tribunal Fiscal.

**Artículo 4 :** Atribuciones de las Salas Regionales.

a) Nombrar a su Presidente anualmente entre los tres que conforman una sala así como secretarios y actuarios.

b) Estas salas regionales están facultadas para atender resoluciones definitivas, siempre y cuando no haya recursos interpuestos a agotar :

a.1) Actas de Auditoría.

c) Conocerán de juicios iniciados contra resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales federales y de organismos fiscales autónomos en que se determine la obligación fiscal.

"Como segundo punto contra resoluciones definitivas que se fije en cantidad la obligación fiscal, es decir que se determine un crédito fiscal que es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe liquidarse a un plazo fijo".

Otra más será, por resoluciones en las que el causante tuviese elementos de juicio, para determinar que no existen tales créditos fiscales fundamentado en la ley del T.S.R. y sujeto a la interpretación jurídica en cuanto a su aplicación. Es aquí, hasta donde termina la esfera de competencia del Contador Público.

Otra competencia de las salas regionales, es conocer de las resoluciones definitivas que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación indebidamente percibido por el Estado.

Intimamente con el artículo 26 del Código Fiscal, que determina el pago de lo indebido, y su devolución por el Estado.

Creemos que de acuerdo a la documentación que obtuvimos, los datos redundan, por lo que en sí hemos tratado de resumir los aspectos más importantes de lo que es nuestro Tribunal Fiscal de la Federación, que son ensayos de varios legistas íntimamente ligados a la actividad jurisprudencial en materia tributaria.

Poder cumplir con el objetivo de mostrar las causas de la evolución y transformación, los objetivos primordiales del mismo, así como una forma solemne de el funcionamiento de sus salas superior y regionales; sus jurisdicciones y su íntima relación con el Código Fiscal de la Federación, no obstante a esto tenemos conclusiones desde un punto de vista distinto a la competencia y facultad de la abogacía.

Es importante recalcar, que nuestra participación la hemos podido resumir y situar entre una revisión de Auditoría y sus consecuencias, por la forma de aplicar la ley, es decir que el contador tiene un papel periférico en torno al derecho, el interpretar la ley, cuando es posible interpretarla y sobre todo aplicarla, ocasionará por regla general un campo fértil para su discusión y comprobación, entre autoridades fiscales y los particulares, más con todo y esto, aunque se sustentarán con buenos elementos legales que no irrumpe con la legalidad de dejar de tributar, diríase que no hay mala voluntad el querer pagar menos ó lo indebido, cuando para el estado este argumento no es satisfactorio, se formaliza la resolución y si en caso procede queja contra tal, el contador sabe ya que deberá integrar elementos de juicio suficientes y objetivos que ayuden a la interposición de algún recurso y se de audiencia, y el causante tenga la oportunidad de probar que dicha resolución, no estamos diciendo que el contador público, interpondrá el recurso. Sólo estamos en la situación de que se puede coordinar con los expertos en derechos fiscal y argumentar la defensa ante el tribunal fiscal de la federación.

Sabemos que la primera en saberlo serán las salas menores del Tribunal, ahora queremos denotar en forma de un organigrama como está integrado el tribunal fiscal de la federación en la actualidad, y mencionar las funciones de los Funcionarios. Como punto final a este aspecto.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sido considerado el organismo jurisdiccional más dinámico en nuestro derecho mexicano, se ha llegado a pensar que su desarrollo ha sido óptimo dentro del marco contextual jurídico, puesto que ha sido erigido para solucionar asuntos estrictamente administrativos,



ciertamente jurisdiccional y autónomo y se califica como el único organismo jurisdiccional y que junto a la autonomía lograda del poder ejecutivo y autónomo del jurídico judicial, en forma de resúmen conforme a este aspecto el tribunal fiscal de la Federación :

- 1) El Tribunal Fiscal de la Federación, surgió como un tribunal de justicia delegada, en materia fiscal, como consecuencia de la gran influencia ejercida por el derecho administrativo francés en el desarrollo de la administración pública mexicana.
- 2) Como consecuencia de las diversas reformas sufridas tanto por la constitución como por las leyes que han regido y de su propia evolución, jurisdiccional totalmente autónomo, dejando de ser de justicia delegada.
- 3) En lo que respecta a su área de competencia, el tribunal fiscal de la federación, se ha convertido de un tribunal de competencia fiscal a uno administrativo.
- 4) En razón a esto, el tribunal se ha estado transformando de una esfera jurisdiccional administrativa, similar a la del poder judicial.

ASPECTOS SOBRESALIENTES DE LAS MODIFICACIONES A LA LEY  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1991

En virtud de que el Congreso de la Unión utiliza los dictámenes recientes para evaluar las modificaciones a las leyes impositivas, el presente análisis sólo contempla la información que han expresado diversos sectores privados.

La reforma fiscal de 1991, fué muy extensa y básicamente consolidó aspectos derivados de modificaciones efectuadas desde 1987 .

Por lo cuál, se aprecian diversos cambios y adecuaciones al régimen de ampliación a la base que inició en el año último citado.

La política fiscal continuó con intención de hacer competitiva nuestra tasa de impuesto con las de otras legislaciones, lo cuál incluso ha facilitado tratados internacionales a fin de evitar problemas de doble tributación y propiciar la inversión extranjera.

Fué previsible, que se adicionaran diversas disposiciones relacionadas con importantes sectores de contribuyentes que desde el año de 1990, se incorporaron al régimen simplificado, otorgándoles un año natural para corregir irregularidades.

En lo que a fiscalización se refiere, se aplica una actitud rigoris

ta para aquéllos contribuyentes que tuvieran situaciones irregulares destacan do la derogación parcial del artículo 64 del Código Fiscal de la Federación que permitía en alguna forma restringir la revisión de años anteriores y la obligatoriedad de emitir dictamen por parte de Contador Público independiente lo cual sin duda eficientó la labor de fiscalización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con lo cual se buscó restar presión a la Administración fiscal y dar certidumbre a los contribuyentes y posibles inversionistas en nuestro país.

Las modificaciones relevantes a la ley del I.S.R., son las que se mencionan a continuación :

En cuanto al establecimiento permanente, redujo el plazo para considerar que existe este de 365 días a 183 días naturales, además se consideró que los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente a aquéllos que obtengan las oficinas centrales de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en el que el establecimiento en México haya participado en las erogaciones incurridas.

A razón de que se celebren tratados internacionales se establecerá cargas menores o excepciones distintas a las previstas en el impuesto sobre la renta, lo cual el contribuyente acreditará su residencia en los términos de dicho tratado.

### COMPONENTE INFLACIONARIO.

En su determinación se contempla considerar aquéllos créditos que adquirieran de factoraje financiero, a su vez se precisó que este tipo de operaciones generará un interés de la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por dichas empresas.

Se incluyen como créditos, aquéllos que sean en moneda extranjera a cargo de residentes en México ó de establecimientos permanentes en el País de residentes en el extranjero.

### ACTUALIZACION TRIMESTRAL.

Las cantidades en moneda nacional que se establezcan dentro de la ley para señalar límites de ingresos y deducciones, así como los que contienen las tarifas, se actualizarán trimestralmente.

### PAGOS PROVISIONALES.

En lo que se refiere a sociedades cooperativas de producción y sociedades y asociaciones civiles que distribuyan anticipos ó rendimientos a sus miembros, se establece lo siguiente : a) para determinar el coeficiente de utilidad, adicionarán a la utilidad fiscal ó disminuirán la pérdida fiscal, según corresponda, además de la deducción inmediata de activos fijos que se haya considerado en la determinación del resultado fiscal, el monto de los an

anticipos ó rendimientos distribuidos a sus miembros. b) En la determinación de la utilidad fiscal base del cómputo en el periodo al que corresponde el pago se disminuirán dichos anticipos ó rendimientos. c) En concordancia con lo que establece el código fiscal de la federación, no se tendrá la obligación de presentar la declaración del pago provisional, (en adición a las excepciones ya establecidas) cuando no haya impuesto a cargo ó saldo a favor.

#### REDUCCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Para los contribuyentes dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca ó silvicultura se incrementa del 40% al 50% la reducción que les es aplicable en el impuesto sobre la renta. Se considera que están dedicados a dichas actividades cuando los ingresos percibidos por éstas representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales.

#### ACUMULACION DE INGRESOS.

Dentro de los supuestos para definir el momento de acumulación de los ingresos tratándose de la enajenación de bienes ó prestación de servicios, se señaló el caso de cuando se reciba efectivo ó bienes en pago ó garantía del precio de la contraprestación pactada.

En cuanto a los ingresos por enajenaciones a plazos, su acumulación será cuando se efectúe el cobro y ya no cuando se dé la exigibilidad, subsistiendo la opción de acumular el total del precio pactado.

#### **COSTO DE ACCIONES.**

Se hacen algunas adecuaciones en el procedimiento para determinar el costo fiscal promedio por acción, y adicionalmente se señala que tratando se de acciones emitidas por sociedades morales residentes en el extranjero, para determinar dicho costo únicamente considerará el costo comprobado de adquisición de las mismas.

También se dan reglas para el caso de fusión ó escisión de sociedades.

#### **DEDUCCIONES.**

##### **A PAGOS.**

Quiénes en el ejercicio inmediato anterior hubieren obtenido ingresos acumulables superiores a \$200' millones de pesos, deberán efectuar los pagos por las compras de bienes ó servicios mediante cheque nominativo cuando el importe de la erogación exceda de un millón de pesos, con las excepciones que se han venido dando, el pago podrá efectuarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito ó casa de bolsa.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo además de los requisitos previstos en la ley, se requiere que contenga la clave del registro federal de contribuyentes del librador y la expresión " Para abono en cuenta " en el anverso del mismo. Mediante disposición transitoria se señaló que el requisito del registro federal de contribuyentes entró en vigor a partir de julio de 1991 .

Tratándose de compras que se hagan a los contribuyentes del régimen de entradas y salidas, éstas serán deducibles hasta el momento en que se paguen. Este requisito permanece y sigue siendo aplicable a los pagos que se hagan a las sociedades civiles que obtuvieran ingresos por la prestación de servicios a través de sus miembros.

Continuando con las deducciones.

b) Arrendamiento.- Se deroga el límite de la deducción de hasta 16% anual sobre el valor de avalúo de los inmuebles que los contribuyentes tenga en uso o goce temporal.

#### **GASTOS NO DEDUCIBLES.**

#### **VIATICOS.**

Tratándose de los gastos de viaje destinados a la alimentación, sólo serán deducibles cuando se acompañe a la documentación que los ampare, la

relativa al hospedaje ó transporte y siempre que no excedan por cada benefi  
ciario de ciento cincuenta mil pesos diarios, cuando se eroguen en territorio  
nacional y de trescientos mil pesos diarios, cuando se eroguen en el extranje  
ro.

#### AUTOMOVILES.

Tratándose de renta de automóviles, así como de la inversión que se  
haga de los mismos, se señaló que sólo era deducible el 80% del monto de los  
pagos y de la depreciación de los automóviles con valor superior a 100 millo  
nes de pesos.

La limitación anterior no fué aplicable para los contribuyentes cu  
ya actividad preponderante consistió en el otorgamiento del uso ó goce tempo  
ral de automóviles.



#### **CONSUMO EN RESTAURANTES.**

Se mencionó que los consumos en restaurantes ó bares no serían deducibles a excepción de los incurridos en viajes.

Tampoco serían deducibles los pagos por servicios aduaneros distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurren dichos agentes.

#### **ACTIVOS FIJOS**

##### **ARRENDAMIENTO FINANCIERO.**

Para hacer congruente al código fiscal de la federación se estableció que el monto original de la inversión a considerar por el arrendatario, sería aquella cantidad que se hubiera pactado como valor del bien en el contrato respectivo; a su vez se derogó el artículo que establecía las reglas de deducción de intereses, así como las relativas a casos de contratos que concluyesen antes del plazo pactado.

##### **DEDUCCION ANTICIPADA.**

Se incrementaron los porcentajes de deducción inmediata aplicable a bienes de acuerdo a su naturaleza, de igual forma se incrementó del 11 al 20% la tasa de depreciación para autobuses.

#### **INSTITUCIONES DE CREDITO Y RETENCION SOBRE INTERESES.**

Se señaló que los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito deberán pagar un impuesto a la tasa del 15% sin deducción alguna por los ingresos derivados de intereses que perciban del capital que coloquen las sociedades morales ó inviertan en el país.

Del impuesto retenido, dos terceras partes se consideraron con carácter de pago definitivo y la cantidad restante se consideró pago provisional a cuenta del impuesto anual. Como excepción a ésta regla, se señaló que no se causaría impuesto cuando se presentara pago de intereses directamente a un residente extranjero quedando exceptuado los créditos concedidos al Gobierno Federal ó entidades no financieras del sector público, por ser créditos a plazo de tres ó más años, concedidos ó garantizados por entidades de financiamiento dedicadas a promover la exportación.

#### **AMORTIZACION DE PERDIDAS FISCALES.**

Se tuvo un plazo adicional de cinco años en la amortización de pérdidas fiscales que no se hubieran amortizado en los cinco años iniciales, por lo que se requirió que en los ejercicios en que se generó la pérdida contable.

LOS PRINCIPALES 100 PUNTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA 1992

- . Entorno Económico
- . Objetivos para 1992
- . Política de ingresos públicos
- . Destino de la recaudación
- . Ley del impuesto sobre la renta
- . Ley del impuesto al activo
- . Ley del impuesto al valor agregado
- . Código fiscal de la federación

ENTORNO ECONOMICO

Según lo manifiesta la Presidencia de la República, se espera obtener en 1991 un crecimiento del producto interno bruto del orden del cuatro por ciento, incremento que destaca en los sectores primario (agropecuaria, silvícola y pesquero), secundario (producción de bienes de capital y de consumo duradero) y terciario (construcciones). No obstante lo anterior, las industrias manufacturera y maquiladora redujeron su oferta de empleo en un .135 por ciento en promedio, originando que la tasa de desempleo presentado en las principales áreas metropolitanas fuera del 2.6 por ciento, inferior a la de años anteriores.

En lo que se refiere a las finanzas públicas, se espera terminar el presente año con un superávit financiero del sector público de 20.4 billones de pesos, cifras en las que se incluyen los ingresos derivados de la venta de

Teléfonos de México y de nueve de las dieciocho instituciones bancarias pre  
vistas; sin embargo, si se eliminan los ingresos provocados por la enajena  
ción de las citadas empresas, el déficit resultante sería del orden de 11.05  
billones de pesos. Es importante señalar también que la relación deuda pú  
blica PIB disminuirá 38.46% en 1991 respecto de 1988, en gran parte por la  
política adoptada al respecto, consistente en la desincorporación de entida  
des estatales, formadoras del Fondo de Contingencia.

El documento en cuestión (Criterios...), también destaca la impor  
tancia que para la política monetaria tuvo la liberación de políticas implan  
tadas en la década de los ochentas, tales como el encaje legal obligatorio  
(substituido después por el coeficiente de liquidez) o restricciones cuanti  
tativas que impedían efectuar operaciones de inversión en mercados abiertos.

La unión de las acciones anteriores a programas varios de promo  
ción, desregulación e integración internacional, entre los que destacan los  
destinados a la promoción de las pequeñas y medianas industrias, a la parti  
cipación gubernamental en acciones tendientes a elevar la calidad y la produc  
tividad en sectores como el energético o el portuario, más las negociaciones  
para el establecimiento de Acuerdos económicos con otras naciones, ha permi  
tido dice el documento, que se impulse la oferta exportable, se fortalezca la  
competitividad nacional y se eleve la creación de empleos productivos y bien  
remunerados para los mexicanos, los resultados quedan a juicio del especta  
dor.

En lo que se refiere a la Balanza de Pagos, cabe señalar el superávit de 6,436 millones de dólares, originados en gran medida por la repatriación de capitales y por el incremento de inversión extranjera, mismo que se ha canalizado al financiamiento dedicado a la modernización de la planta productiva.

#### OBJETIVOS PARA 1992

Ante la situación planteada, el Gobierno Federal pretende alcanzar una inflación inferior al 10%, proseguir la recuperación gradual del crecimiento económico, contribuir al mejoramiento del nivel de vida de la población (desarrollo económico) y continuar la modernización de la economía, éstos objetivos están apoyados en las circunstancias siguientes: superávit fiscal en 1991, reducción de la deuda pública y de las tasas de interés, evolución del sistema cambiario, evolución favorable de los mercados (lo que propiciará un equilibrio entre la oferta y la demanda, incremento en la productividad y una adecuada competencia de los productos), consolidación de la apertura comercial, el aumento sostenido de la inversión, adecuado nivel en las presas (lo que puede garantizar una óptima producción agrícola) y, finalmente, en la firma de una nueva etapa del Pacto para la Estabilidad y el Crecimiento económico.

#### POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

Lo que se busca en 1992, con la reforma fiscal proyectada, es forta

lecer los ingresos que perciba el Erario Federal, redistribuir la carga fiscal de forma tal que se favorezca con una disminución a los contribuyentes de menores ingresos, y que se promueva la conservación del medio ambiente. Adicionalmente, se buscará ampliar la base fiscal (incorporando a más contribuyentes al aparato recaudatorio) y fortalecer los mecanismos de la fiscalización. El documento que presenta los "Criterios Generales de Política Económica", explica que la disminución de la gasolina no impactará a la población económicamente débil, porque en la canasta de consumo no influye en gran medida este aumento, aunque no menciona la incidencia que tendrá el incremento de las tarifas eléctricas en el presupuesto de dichas personas.

#### DESTINO DE RECAUDACION

Como se ha mencionado en publicaciones periodísticas, el Presupuesto de Egresos para 1992 presenta un incremento de cuatro por ciento en términos reales, es decir, después de eliminar la inflación. Recuérdese que es aproximadamente de esta misma magnitud el incremento del PIB que se espera para 1992. Los principales rubros de dicho Presupuesto, calificados así por el incremento que presentan en comparación con 1991, son: desarrollo social (incremento del 17.8%), protección del medio ambiente (31%), sector agropecuario (20%) y educación (25.9%).

REFORMAS EN LA LISR

Las reformas fiscales para 1992, en este ordenamiento legal, son la siguientes:

**Base Fija.** Adecuación de la LISR para extranjeros que presten servicios personales independientes en México, con cierta permanencia. El concepto aplicable para ellos será la regulación de la "base fija".

**Establecimiento permanente ó base fija.** Se precisan los supuestos a considerar para determinar si existe establecimiento permanente ó base fija cuando el residente en el extranjero actúa en México a través de una persona física ó moral.

**Acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero.** Se permite al residente en México acreditar el impuesto que debe causar en su país, cuando la causación resulte consecuencia de la nacionalidad ó de la ciudadanía.

**Componente inflacionario de deudas.** Se establece que son parte del sistema financiero los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero y casas de cambio. Se elimina como concepto generador de inflación a los anticipos de clientes. Las reservas de activo, pasivo ó capitales que hayan sido deducibles se considerarán deudas.

### PERSOÑAS MORALES

**Impuesto sobre dividendos.** Se elimina la disposición que establecía la determinación del impuesto en forma piramidada, es decir, sumando el dividendo y el gravámen correspondiente, situación que se resolvía al multiplicar el dividendo por 1.5384. Seguramente para mayor simplificación, ahora se establece un factor de 1.54, subsistiendo el hecho de que si existe CUFIN no habrá causación del tributo.

**Liquidación de sociedades.** Sólo se establece una nueva fecha para la presentación de las declaraciones semestrales, siendo ésta el día 17 del mes siguiente a aquél en que termine cada semestre.

**Pagos Provisionales.** También cambia la fecha de presentación al día 17, regulando asimismo que el impuesto que hubieran retenido las instituciones de crédito en el pago de intereses, se acreditará contra los pagos provisionales. Confirman que cuando no exista impuesto a cargo, no se deberá presentar el formato. En lo que se refiere a la determinación del coeficiente de utilidad, establece que se deberán sumar a la utilidad fiscal las depreciaciones y los gastos de los vehículos que en 1992 no serán deducibles, y que sí lo fueron en 1991 .

**Momento de obtención de los ingresos.** Se elimina la obligación de acumular el ingreso al recibir efectivo ó bienes, como garantía del precio ó de la contraprestación pactada (depósitos). Se obtiene el ingreso cuando se cobre ó sea exigible total ó parcialmente el precio, aún cuando provenga de



anticipos.

**Contratos de Obra.** Los ingresos acumulables se disminuirán con la parte de anticipos, depósitos, garantías o pagos acumulados anteriormente amortizados contra la estimación. Cualquier pago recibido en efectivo, bienes o servicios se considerará ingreso acumulable.

**Costo fiscal por enajenación de acciones.** Se establece que no deberán restarse los dividendos por los que se hubiera pagado el impuesto sobre la renta. Sin embargo, su redacción señala que únicamente no se deberán restar los que ingresen multiplicado por 1.54 (art. 10-A). Creemos que no es la intención del legislador el considerar excluidos únicamente éstos, sino todos aquéllos por los que se hubiera pagado impuestos, ya sea el del antiguo Artículo 123 o el del 10-A. Seguramente tendrá modificaciones este artículo.

**Utilidad que se considera para la enajenación de acciones.** Cambia para adecuarse a la deducibilidad que se proyecta para la PTU de acuerdo con lo siguiente :

Utilidad fiscal más PTU deducida  
menos  
ISR del ejercicio  
PTU Total  
No deducibles, excepto las señaladas  
en el Artículo 25, fracciones IX y X.

---

Utilidad Ajustable

Personas morales extranjeras con establecimiento permanente en México. Podrán deducir erogaciones efectuadas en México u otro lugar, aún cuando sean prorrateadas en la oficina central ó algún establecimiento. Las empresas de transporte internacional aéreo ó terrestre deducirán la proporción de gasto promedio en base al último ejercicio, si su ejercicio fiscal no coincide con el año de calendario.

Deducciones : Donativo. Para que sean deducibles no deberán ser onerosos ni remunerativos, sin que al efecto exista definición respecto de tales conceptos. Adicionalmente se permitirán donativos a los programas de escuela-empresa. Es conveniente señalar que hasta la fecha la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ha publicado las reglas relativas a las obligaciones formales, incluyendo los pagos provisionales de tales programas.

Deducciones : Devolución de cheques. Se retrasa un año más su entrada en vigor.

Deducciones : Asistencia técnica. Se elimina dentro de la LISR la obligación de registrar congruentemente con la reforma operada en el presente año. Asimismo, incorporan el concepto de asistencia técnica que existe en la Ley de la materia.

Deducciones : Recargos. Se consideran deducibles a partir del próximo año, únicamente los generados a partir del 1° de enero de 1992.

**Deducciones : Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU).** Se considerará deducible la PTU que resulte de acuerdo con el siguiente procedimiento :

Participación a los trabajadores determinada  
**MEHOS**  
Deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinadas que hayan sido ingreso del trabajador por el que no se pagó impuesto.

---

Participación a los trabajadores deducible.

Se precisa que la PTU será deducible en el ejercicio en que se pague.

**Deducciones : Viáticos.** Se establecen nuevas limitaciones para este tipo de gastos. En primer lugar indican como importe máximo deducible, tratándose del alquiler de automóviles, la cantidad de \$ 200,000 siempre que se agregue a éste concepto el comprobante del hospedaje.

En hospedaje sólo se aceptará el importe de \$ 900,000 diarios cuando se efectúe en el extranjero.

En seminarios ó convenciones, cuando se desglosen los conceptos gastos, sólo se podrá considerar como deducible el importe destinado a la alimentación por día.

**Deducciones : Provisiones de pasivo.** Sólo se aceptarán como deducibles

bles los correspondientes a los trabajadores por concepto de gratificaciones del ejercicio.

**Deducciones : Arrendamiento de vehículos.** Sólo serán deducibles los correspondientes a flotillas de automóviles categorías "B" ó "C", si quién paga el arrendamiento es una arrendadora que los utilice exclusivamente para su actividad.

**Deducciones : Gastos de comedor.** Se establece como monto máximo deducible el importe que resulte al efectuar la siguiente operación :

$$\begin{array}{r} \text{Salario mínimo diario} \\ \text{por} \\ \text{Número de trabajadores} \\ \text{que hagan uso del servicio del comedor} \\ \text{por} \\ \text{Número de días en que se preste el servicio} \\ \hline \text{Total erogado por la empresa} \\ \text{más} \\ \text{Importe cobrado al trabajador} \\ \hline \text{Importe máximo deducible} \end{array}$$

**Deducciones : Costo de ventas para arrendadoras financieras.** Se les permite que la deducción del costo de adquisición de los bienes concedidos en arrendamiento financiero la efectúen en forma actualizada.

**Deducciones : Opción para fraccionadores.** Se permite que la deducción de las inversiones (depreciaciones y amortizaciones) se realicen en el

periodo en el cual se obtengan ingresos. Asimismo, incorporan como, contribuyentes sujetos a esta opción a todos los prestadores de servicios.

**Deducciones, Depreciación para restauranteros.** Aplicarán el 20% a sus inversiones en maquinaria y equipo. Si optara por la deducción inmediata, el porcentaje aplicable sería del 87%.

**Deducciones : Depreciaciones.** Hay varios cambios. Baja la depreciación de aviones no dedicados a la aerofumigación al 10% (antes era el 17%) se establece un 100% para las máquinas de comprobación fiscal y un 10% para la maquinaria destinada a la producción de energía eléctrica, en vez del 3%. En producción de energía eléctrica, en vez del 3%. En este último caso, si la opción ejercida fuera la de la deducción inmediata, el porcentaje sería del 77%.

**Deducciones : Automóviles.** Sólo se aceptan como deducibles los que formen parte de flotillas de automóviles utilitarios hasta por un monto de sesenta millones de pesos. Se define el concepto de automóviles utilitarios y se señalan requisitos para ser considerados como tales.

**Deducciones : Inversión en comedores.** Sólo se aceptará como importe máximo deducible la siguiente cantidad :

Salario mínimo diario  
por  
Número de trabajadores  
que hagan uso del servicio de comedor  
por

Número de días en que se preste el servicio

Total erogado por la empresa

más

Importe cobrado al trabajador

menos

Gastos efectuados Art. 25-XXI

Importe máximo deducible

*Presunción de ingresos entre empresas con intereses comunes.* Se establecen nuevas reglas en el caso de préstamos, prestación de servicios, otorgamiento del uso ó goce y enajenación de bienes tangibles, así como en la explotación de un bien intangible.

REGIMEN SIMPLIFICADO

*Cálculo del impuesto.* Se establece la opción de calcularlo al 35% sobre el resultado fiscal, ó a la misma tasa, pero sobre el resultado fiscal multiplicado previamente por 1.54. En éste último caso se podrá considerar como salida.

*Salidas.* Se elimina el reembolso de aportaciones, aunque sí serán considerados como tales los pagos de utilidades ó dividendos provenientes de la CUFIN.

*Salidas por inversiones.* Sólo se aceptarán como salidas los impon

tes máximos deducibles en los términos del Título II ( Personas Morales ) de la LISR.

**Reducción de capital.** En el caso de que ésta resulte mayor al resultado fiscal, se entenderá como utilidad pendiente de distribuir de ejercicios anteriores, por lo que deberá pagarse, en vez de un impuesto piramidado según hubiera CUFIN ó no, impuesto a la tasa del 35%.

**PAGOS PROVISIONALES.**

También pasan al día 17.

**PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES**

**Casos en los que sí se es contribuyente.** Aunque la disposición es tá prevista para los casos en los que se perciban ingresos por enajenación de bienes, premios e intereses, se establece una excepción para los contribuyentes que tengan autorización para recibir donativos.

**Instituciones asistenciales.** Se incorpora como tales a las sociedades ó asociaciones civiles que lleven a cabo actividades similares y estén autorizadas para recibir donativos.

**Remanente distribuible.** Se establece que el sujeto de tal remanente es la persona moral que lo determina.

Organismos descentralizados que se dedican preponderantemente a la prestación de servicios públicos. Se les incorporan dos nuevas obligaciones: determinar el remanente distribuible y pagar el impuesto sobre la renta.

Intereses fictos exentos derivados de préstamos a trabajadores sin dicalizados. Se encuentran exentos si los ingresos totales del trabajador no exceden a 7 anualidades de SMG, el préstamo no excede a un salario mensual, periodo máximo de tres meses y siempre que los ingresos del trabajador (salario base, prestaciones de previsión social e intereses fictos exentos) no re basen 7 anualidades de SMG.

#### DESPENSAS Y PREVISION SOCIAL

Sin cambios.

Enajenaciones de derechos parcelarios de ejidatarios. Están exen tos tratándose de la primera transmisión de la parcela.

Cap. I: Ingresos en servicios. Cambia la redacción que regula la determinación de este tipo de ingresos, a fin de eliminar el costo porcentual promedio de captación de acuerdo con lo siguiente :

Tasa pactada para los préstamos

**menos:**

Tasa promedio diaria de los CETES, colocados a 90 días en el mes inmediato anterior ó, en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los CETES

---



Diferencia en tasa de interés  
(presumiblemente cuando la primera sea menor)  
por  
Préstamos obtenidos  
Ingreso del trabajador

*Tarifas y tabla del subsidio* : Se incrementan los renglones de las mismas (antes 7 renglones, hoy), con la consiguiente baja impositiva en los niveles bajos.

*Determinación del subsidio* : Incorporan disposiciones existentes en la Revolución Miscelánea, respecto de los elementos que se toman en consideración para determinar el porcentaje aplicable y con relación al periodo base (ejercicio inmediato anterior). Asimismo, reducen el porcentaje de acreditamiento válido para la toma del subsidio del 70% al 50%. Los renglones que componen esta tabla son 10, originando un trastorno en el cálculo del impuesto. Es importante indicar que este efecto provoca que el ISR no resulte proporcional, ya que a partir de un ingreso mensual gravado de \$ 8'333,333 se inicia un descenso importante en el gravamen, originando que a mayor ingreso se pague (Proporcionalmente hablando) menor impuesto.

**Cap. II. Pagos Provisionales.** Se establecen pagos provisionales trimestrales para todos los contribuyentes, sin importar el nivel de ingresos o el inicio de actividades. Se señala la posibilidad de efectuar los mismos con base en un coeficiente de utilidad que, en su oportunidad, dará a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

**Capítulo II: Acreditamiento de ISR para autores en pagos provisionales.** Acorde con lo señalado en el punto anterior, se establece que el acreditamiento será trimestral.

**Cap. II :** Deduciones de personas físicas extranjeras con base fija en México. Se deducirán erogaciones aún cuando se prorraten con la oficina central ó con sus establecimientos. Se señala la base que tomará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la utilidad de las bases fijas.

**Cap. IV:** Tasa promedio empleada para enajenación de bienes. Se establece un promedio para los casos en que el contribuyente no hubiese tenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios anteriores, consistente en acumular a cada ejercicio la parte de la ganancia respectiva.

**Cap. IV:** Avalúo. También serán considerados como gastos deducibles al determinar la ganancia por enajenación de inmuebles.

**Cap. VI: Utilidad fiscal empresarial.** Se elimina la obligación para el empresario persona física de globalizar los resultados obtenidos en estas actividades al final del ejercicio. Se establece, por tanto, el pago independiente sobre la utilidad fiscal empresarial a la tasa del 35%.

**Cap. VI: Obligaciones Fiscales.** Se establece la obligación de formular un balance a la fecha en que se inicie la realización de las actividades empresariales.

**Cap. VI: Cuenta de capital afecto a la actividad empresarial (CUCEN).** Se establece la obligación de llevar una cuenta de capital, en la que se deberán registrar los incrementos y las disminuciones del capital, actualizándose de forma similar a la CUCA de las personas morales.

**Cap. VI: Cuenta de utilidad fiscal empresarial neta (CUFEN).** A partir de 1992 se deberá llevar esta cuenta, cuya estructura y manejo es similar al de la CUFIN. Llama la atención el hecho de que se suma con la utilidad neta obtenida en cada ejercicio más los dividendos percibidos de otras personas morales. Su transmisión sólo ocurrirá por causa de muerte del contribuyente.

**Cap. VI: Retiro de utilidades ó reducciones de capital.** Se establece que si no provienen de la CUFEN, se deberá pagar impuesto a la tasa del 35% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo por 1.54 .

**Cap. VI: Opción de acumulación.** Se establece un régimen similar al de los dividendos, consistente en acumular a los demás ingresos del título IV los retiros de utilidades efectuados, previa multiplicación de los mismos por 1.54 .

**Cap. VII: Dividendos.** Continúa la opción de acumular los dividendos percibidos a los demás ingresos del contribuyente; sólo que en vez del factor de 1.82, se establece el de 1.54 .

**Cap. VII: Cálculo de la CUFIN.** Cambia su determinación por el efecto de la PTU.

Resultado fiscal  
    más  
PTU deducida.  
    menos  
    ISR  
(Sin incluir el 35% pagado por dividendos).  
PTU Total.  
Partidas no deducibles  
(excepto fr. IX y X Artículo 25).

Cap. VIII: Retención de ISR sobre intereses. Se eximen de retención a la Federación, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados con actividades no preponderantemente empresariales, los partidos y las asociaciones políticas, así como las personas morales autorizadas para recibir donativos.

Cap. XII: Deducciones personales. Se establece como válida la correspondiente a los gastos de transportación escolar de los descendientes en línea recta, cuando ésta sea obligatoria en virtud del área en la que se encuentre la escuela.

Cap. XII: Donativos. Deberán ser no onerosos ni remunerativos, aceptándose que se otorguen a los programas de escuela-empresa.

#### RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

Ingresos Gravados. Se incorporan aquéllos determinados presuntiva

mente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Residentes en el extranjero. Salarios y Honorarios. Se considerarán exentos siempre que el servicio prestado tenga una duración menor a quin ce días en un periodo de doce meses.

Ingresos por uso ó goce temporal de inmuebles. Se consideran ingresos gravados los que se obtengan como consecuencia de la enajenación ó cesión de los derechos inherentes al bien inmueble.

ISR aplicable a la ganancia por enajenación de inmuebles. Se eleva el porcentaje aplicable del 30 al 35%.

Fuente de riqueza en el caso de acciones. Cuando el valor contable de las acciones provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

ISR en el caso de dividendos percibidos por residentes en el extranjero. Se deberán cumplir las reglas establecidas para los casos en que la percepción del mismo es realizada por residentes en México.

Intereses exentos de retención. Se eliminan de este tratamiento a los intereses que provengan de préstamos otorgados a entidades no financieras del sector público ó a entidades financieras del sector público que se dedican exclusivamente a promover el comercio exterior.

*Arrendamiento financiero. Baja la tasa de retención del 21% al 15%.*

#### ESTIMULOS FISCALES

*Acreditamiento del 50% del ISAI. Se deroga este estímulo. Sin embargo, si al 1o. de enero de 1992 el contribuyente ya hubiese adquirido este derecho, continuará el acreditamiento en los términos preestablecidos.*

#### SUJETOS ESPECIALES

*Escisión. Se determinan reglas para adquisición de bienes y enajenación de acciones, y cambia la denominación de las sociedades que se escinden (antes escindida, hoy escidente) y que surgen con motivo de este proceso jurídico (hoy escindidas).*

#### REFORMAS EN LA LIA

*Las reformas fiscales para 1992, en este ordenamiento legal, son las siguientes :*

*Valor promedio de los terrenos. Se incorpora en la Ley el procedi*

miento mediante el cual únicamente se pagará sobre el tiempo en el que el bien haya sido propiedad del contribuyente.

**Determinación del IMPAC, por un residente en el extranjero.** Se de termina el procedimiento que deberá aplicar por los activos que mantenga en el territorio nacional.

**Determinación opcional del IMPAC del ejercicio.** Continúa la acción a que se refiere el artículo 5-A, con la mención de que deberá excluir la re ducción provocada por la deducción inmediata que, en su caso, hubiera tenido el contribuyente. Sin embargo, establecen que el ejercicio de ésta opción obliga al contribuyente a continuar ejerciéndola por tiempo indefinido.

**Sujetos exentos.** Se dejan de considerar como tales a las empresas de factoraje financiero. Adicionalmente, se establece que el hecho de que un sujeto exento mantenga en su poder inventario propiedad de un residente en el extranjero, excepto cuando tenga autorización para recibir donativos deberá pagar el impuesto por dicho bien.

**Período de liquidación.** Se dispone que, en caso de que éste dure más de dos años, el contribuyente deberá empezar a pagar nuevamente el impues to al activo.

**Actividad preponderante: arrendamiento de bienes.** Se establece que no les serán aplicables los períodos exentos de inicio de actividades, ni el siguiente. Y además, no podrán ejercer la opción de calcular el impuesto

anual con base en el causado en el penúltimo ejercicio.

Subrogación. Se señala que los contribuyentes que reciban créditos de una empresa de comercio exterior, podrán pagar por cuenta y orden de dichas empresas, el impuesto que a éstas últimas corresponda por los créditos que les otorguen.

Pagos Provisionales. Se pasa su fecha de presentación al día 17.

#### REFORMAS EN LA LIVA

Las reformas fiscales aprobadas para 1992, según la publicación en el D.O.F. (21/Nov/91), entraron en vigor al día siguiente de su publicación, excepto en los casos expresamente señalados. Las reformas son las siguientes :

Tasa de impuesto. Se establece como tasa general la del 10%, eliminándose la del 6% vigente en las franjas fronterizas y la del 20% señalada para artículos suntuarios.

Agua no gaseosa ni compuesta. Queda gravada a partir del 22 de noviembre de 1991 con la tasa del 10%, cuando su presentación sea en envases menores de diez litros.



**Alimentos preparados.** Quedan gravados con la tasa del 10% cuando sean preparados para su consumo en el lugar ó establecimiento en que se enajenen, aunque el establecimiento en cuestión no tenga instalaciones para ser consumidos ahí.

**Exención para realizar operaciones en el público en general.** Se establece que únicamente será aplicable esta exención para los contribuyentes que realicen actividades empresariales y únicamente por enajenación de bienes ó por prestación de servicios. Adicionalmente se establece que también podrán gozar de la exención las personas físicas que se dediquen a las actividades agrícolas, silvícolas ó pesqueras, aunque no realicen todas sus operaciones con el público en general.

Los requisitos para los sujetos mencionados anteriormente (primero y segundo párrafos) son : que sus ingresos no excedan de 77 salarios mínimos anuales (s.m.a.) y que sus activos no sobrepasen los 15 s.m.a.

**Pagos provisionales (en vigor a partir del 1o. de enero de 1992).** Se deberán presentar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que se refiera el pago. Se establecen pagos provisionales trimestrales únicamente para las personas físicas del régimen simplificado.

**IVA en enajenación.** Se elimina la exclusión que estaba vigente para la escisión y para la fusión, lo que implica la causación del mismo sobre los bienes que se traspasen con motivo de estos procesos jurídicos, sin cumplir las limitaciones establecidas en el CFF a partir del 1o. de enero de 1992 .

### TIENDAS SINDICALES

Quedan gravadas con el IVA.

**Exención en enajenación.** Se incorporan dentro de este tratamiento el oro, la joyería, la orfebrería piezas artísticas u ornamentales, cuando di cha enajenación no se realice al menudeo ni el público en general.

**IVA en intereses.** Se causará sobre los intereses bancarios que se den para fines distintos a la adquisición de bienes de inversión en activida des empresariales, otorgamiento del uso ó goce temporal de bienes inmuebles y prestación de servicios independientes. Quedan excluidos los provenientes de créditos hipotecarios.

También quedan comprendidos dentro del gravámen citado los intere ses que provengan de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito, a partir de que se inicie su causación.

**IVA en boletos de teatro, cine y circo.** Se exceptúan de la exen ción cuando exista un convenio entre la entidad federativa ó el Distrito Fede ral y la federación.

**IVA sobre derechos por el servicio, uso, suministro ó aprovechamien** to de agua. Quedan gravados.

**Exención en arrendamientos.** Quedan exentos de IVA los arrendamien tos de bienes tangibles cuyo uso ó goce sea otorgado por residentes en el ex

tranjero sin establecimiento permanente, por el que se hubiera pagado el IVA en la importación.

*Alimentos y medicinas. Continúan con la tasa del 0% durante 1992.*

#### REFORMAS EN EL CFF

Las reformas fiscales para 1992, en este ordenamiento legal, son las siguientes :

*Operaciones a plazo. Serán consideradas únicamente aquéllas por las que se extienda el comprobante simplificado a que hará mención el RCFE.*

*Enajenación de bienes a través de escisión o fusión de sociedades. Regular los casos en los que no habrá enajenación, desde el punto de vista fiscal, en el caso de sociedades de capitales. Inexplicablemente se omite el tratamiento aplicable en otro tipo de personas morales (sociedades en nombre colectivo, civil, etc.).*

*Escisión de sociedades. Se establece la definición de este proceso jurídico, permitiendo que subsista o que desaparezca, según se elija, la so ciedad excidente.*

*Recargos. Se establece que se deberán causar durante un periodo de diez años, en vez de cinco. Asimismo, (a partir del 1o. de enero de 1993,*

eliminan el tope de un año para su causación cuando el contribuyente realiza en forma espontánea el entero de las contribuciones a su cargo.

**Responsabilidad solidaria.** Se crea para las sociedades escindidas (las que surgen de la escisión), respecto de las contribuciones causadas por la escidente; también para los residentes en México ó en el extranjero por el impuesto al activo causado por rentas y por inventarios para transformación en México; así como para las personas que reciban servicios personales subordinadas ó independientes de extranjeros que sean pagados por residentes en el extranjero.

**Comprobantes fiscales [En vigor a partir del 1o. de julio de 1992].** Deberán ser impresos por los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quienes deberán entregar información especial a las autoridades fiscales. Los datos mínimos que deberán contener son los siguientes :

- a) Nombre, denominación ó razón social, domicilio fiscal y RFC de quien los expida. En su caso, domicilio del local ó establecimiento.
- b) Número de folio impreso.
- c) Lugar y fecha de expedición.
- d) RFC de la persona a favor de quien se expida.
- e) Cantidad y clase de mercancías ó descripción del servicio.
- f) Valor unitario en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos trasladables.

g) Número y fecha del documento aduanero, en el caso de ventas de primera mano de mercancía de importación.

Note el lector que no aparecen como datos iniciales el nombre y el domicilio de la persona a favor de quien se expida el comprobante.

Conservación de la contabilidad. El plazo será de diez años contado a partir de fecha de presentación de declaraciones. El plazo de conservación de contabilidad de actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo se contará desde la fecha de presentación de la declaración fiscal del último ejercicio en que se reflejen dichos efectos. También se podrá grabar en discos ópticos ó en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Resolución Miscelánea, cuando el contribuyente dictamine sus estados financieros.

Dictamen de estados financieros. Se establece en el código fiscal de la federación que, tratándose de personas físicas, sólo les será aplicable a aquéllas que realicen actividades empresariales.

Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. Se crea este organismo, con personalidad jurídica y patrimonio propio, a fin de promover el espíritu de servicio y la superación técnica y profesional del personal hacendario.

Delito de defraudación fiscal. Se entiende cometido el delito de referencia cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público compruebe debidamente que hubo ingresos no declarados en el caso de actividades empresariales, dividendos ó prestación de servicios personales independientes.

INTERESES Y GANANCIA O PERDIDA INFLACIONARIA  
ARTICULO 7-B

R E S U M E N

Se detalla el concepto " organizaciones auxiliares de crédito " que comprende el sistema financiero.

Se amplia el concepto de deudas en la determinación del componente inflacionario.

1. El Artículo 78 sujeto a estudio, en su fracción III señala detalladamente a partir de 1992 los organismos que comprenden el sistema financiero. Hasta el año anterior sólo mencionaba en forma general a las Organizaciones Auxiliares de Crédito. Con la reforma queda claro que forman parte del sistema financiero :

1. Almacenes generales de depósito.
2. Arrendadoras financieras.
3. Uniones de crédito.
4. Casas de cambio.
5. Empresas de factoraje financiero.

2.- La fracción V también tuvo cambios trascendentales, ampliándose el marco conceptual de las deudas.

Veamos el siguiente cuadro comparativo :

<u>1 9 9 1</u>	<u>1 9 9 2</u>
Se consideran deudas entre otras :	Se consideran deudas entre otras :
a) Los anticipos de clientes.	a) Se deroga.
b) Las derivadas de contratos de arrendamiento financiero.	b) Las derivadas de contratos de arrendamiento financiero.
c) El precio percibido en el caso de operaciones de cobertura cambiaria.	c) El precio percibido en el caso de operaciones de cobertura cambiaria.
d) Las aportaciones para futuros aumentos de capital.	d) Las aportaciones para futuros aumentos de capital.
e) (No existía).	e) LOS PASIVOS.
f) (No existía).	f) Las reservas del activo, pasivo ó capital que sean ó hayan sido deducibles.

Del estudio del cuadro comparativo podemos concluir lo siguiente :

1. No obstante que los anticipos de clientes ya no están expresamente señalados en la Ley como deudas, deben seguirse considerando como tales en virtud de que son pasivos, concepto que nació para integrarse como deuda. Ahora bien, la reforma al Artículo 16 en el sentido de considerar que los anticipos tienen momento de acumulación como ingreso, resulta ser un contrasentido pues no puede acumularse por una parte, la partida proveniente de anticipo y por otra, considerarse como deuda esa misma partida para fines de componente inflacionario.

2. Debe considerarse, por otra parte, que al incluir el concepto "pasivos" como deuda, se abre la posibilidad de considerar para el cálculo del componente inflacionario toda clase de pasivos, incluyendo los adheridos. Ello con el consecuente perjuicio para las empresas.

3. Adicionalmente, la reforma fiscal ha incorporado como deudas los siguientes conceptos :

- . Reservas de activo.
- . Reservas de pasivo.
- . Reservas de capital.

La condición que se impone para que tales reservas se consideren deudas, consiste en que sean ó hayan sido deducibles.

La disposición en comentario es oscura y requiere de la debida reglamentación.

Independientemente de ello, a continuación se muestra una relación de conceptos clasificables ó no como deudas :

		ENTRAN PARA CONCEPTO COMPONENTE	
		SI	NO
1.	Proveedores	X	
2.	Acreedores	X	
3.	IMSS por pagar		X
4.	PTU por pagar		X



5.	Adeudos fiscales		X
6.	Rentas cobradas por anticipado	X	
7.	Reserva para depreciación de <u>ac</u> <u>tivos</u> (histórica)		X
8.	Reserva para amortización de <u>ac</u> <u>tivos</u> (histórica).		X
9.	Reserva para ISR creada durante el ejercicio.		X
10.	Reservas para fondos de pensio nes ó jubilaciones, complementa rias a las que establece la Ley del IMSS, constituidas en los términos del Artículo 28 ISR.	X	
11.	Las reservas para indemnizacio nes al personal		X
12.	Reservas para primas de antigüe dad constituidas en los términos del Artículo 28 ISR	X	
13.	Las reservas para gratificación anual	X	
14.	Reserva para PTU constituidas du rante el ejercicio		X
15.	Las reservas para garantía de servicios de producto (siempre que no se paguen en el ejerci cio).		X
16.	Las reservas de riesgo en curso, de obligaciones pendientes de cumplir y de previsión de las instituciones de seguros.	X	

17. Reservas deducibles en los términos del Artículo 29 RISR en el ejercicio en que se paguen (Por ejemplo de honorarios legales en los que el monto se establece en un porcentaje sobre lo ganado). X
18. Intereses cobrados por anticipado X

Las reservas deducibles que son consideradas para componente inflationario de las deudas, se crean ó incrementan en la proporción que representan los ingresos del mes respecto del total de ingresos en el ejercicio.

Es decir, si los ingresos en el mes de enero representan un 10% de los ingresos totales del ejercicio, la reserva sujeta a componente en el mes de enero, será hasta por un 10% del monto de la reserva total constituida en el ejercicio.

IMPUESTO CORPORATIVO A DIVIDENDOS  
ARTICULO 10-A LISR

Las personas morales que distribuyan dividendos ó utilidades que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), deberán calcular y enterar el impuesto sobre la renta al 35% sobre el importe que resulte de multiplicar el dividendo distribuido por el factor del 1.54 .

**Determinación del factor :**

a) Dado un dividendo X conocido, ¿cuál será la cantidad C sugierente que restado de un impuesto del 35% de C se obtenga X.

b)  $X = C - C \cdot 0.35$  que es la representación algebraica del planteamiento.

c) Si partimos de la aseveración de que al restar a "C" el 35% de la misma cantidad "C", nos resultaría el 65% de C, podemos simplificar.

d)  $X = 0.65C$ , de donde  $C = X/0.65$

e) Si a X le damos el valor de la unidad, dará :

$$C = 1/0.65 \text{ ó sea } C = 1.53846$$

f) El factor ajustado a dos decimales será 1.54 .

**Ejemplo :**

Ingresos acumulables	\$ 10,000
menos :	
Deducciones autorizadas	( 9,000)
Utilidad Fiscal	1,000
menos :	
Pérdidas de ejercicios anteriores	( 900)
Resultado fiscal	100

menos :		
ISR causado al 35%	(	35)
Resultado fiscal después de ISR	\$	65
	Resultado fiscal 100	
FACTOR =	= 1.53846 =	1.54
	Resultado fiscal 65	
	después de ISR	

*Cálculo del ISR a enterar :*

Dividendo ó utilidad no proveniente de CUFIN	\$	3,000
por :		
Factor para cálculo del ISR		1.54
Dividendo ó utilidad base para ISR		4,620
por :		
Tasa de ISR		35%
ISR a enterar	\$	1,617

*Comprobación*

Dividendo ó utilidad base para ISR	\$	4,620
menos :		
ISR a enterar	(	1,617)
Dividendo ó utilidad a distribuir	\$	3,003

**IMPUESTO DIFERIDO**  
**POR LA DEDUCCIÓN INMEDIATA**

Cuando se haya optado por aplicar deducción inmediata en activos fijos y como consecuencia se deba pagar impuesto en términos de este artículo, por distribuir dividendos en el ejercicio siguiente que no provengan de CUFIN, se tendrá derecho a acreditar una parte del ISR pagado de conformidad con lo siguiente :

**Datos :**

<b>Activo fijo :</b>	<b>Computadora</b>
<b>Tasa deducción :</b>	
a) Inmediata	89%
b) Normal	25%
Importe	\$ 30,000
<b>Año distribución dividendos</b>	<b>1992</b>
Importe dividendo	\$ 20,000

**Cálculo :**

<b>Deducción inmediata :</b>	
(Artículo 51 LISR): \$ 30,000 x 89%	= \$ 26,700
<b>Deducción normal :</b>	
(Artículo 41 LISR): \$30,000 x 25%	= 7,500

**Conceptos**

Ingresos acumulables		\$400,000
Deducciones autorizadas :		
Deducción inmediata	\$ 26,700	
Otras deducciones	350,000	376,700
Utilidad fiscal		\$ 23,300
<b>menos :</b>		
Impuesto sobre la renta	\$ 8,155	
Participación a trabajadores	4,250	
No deducibles	435	12,840
Utilidad Fiscal Neta		\$ 10,460

1 9 9 2

<b>Dividendo total</b>		\$ 20,000
<b>menos :</b>		
Dividendo proveniente de CUFIN	( 10,460)	
Dividendo no proveniente de CUFIN		\$ 9,540
<b>Cálculo ISR a enterar :</b>		
Dividendo no proveniente de CUFIN		\$ 9,540
<b>por :</b>		
Factor para cálculo del ISR		1.54
Dividendo base para ISR		14,692
<b>por :</b>		
Tasa de ISR		35%
ISR a enterar		5,142

Conceptos		Sin deducción inmediata 1991
Ingresos acumulables		\$400,000
Deducciones autorizadas :		
Deducción normal (Artículo 41)	\$ 7,500	
Otras deducciones	350,000	357,500
Utilidad fiscal		\$ 42,500
menos :		
Impuesto sobre la renta	\$ 14,875	
Participación a trabajadores	4,250	
No deducibles	435	19,560
Utilidad Fiscal Neta		\$ 22,940

ISR enterado con derecho a acreditamiento en ejercicios posteriores  
contra el ISR causado por sus actividades propias :

Deducción inmediata Artículo 51 LISR	\$ 26,700
menos :	
Deducción con Artículo 41 LISR	( 7,500)
Diferencia	19,200
por :	
Tasa de ISR	35%
ISR con derecho a acreditamiento	\$ 6,720

**COMPROBACION**

ISR con deducción normal	\$ 14,875
menos :	
ISR con deducción inmediata	( 8,155)
ISR con derecho a acreditamiento	6,720

**Caso 1**

Cuando exista utilidad en los siguientes 3 ejercicios y se logre  
acreditar la totalidad del ISR.

	<u>1993</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>
Resultado fiscal	\$ 8,350	\$ 9,570	\$ 11,640
Impuesto sobre la renta al 35%	2,922	3,349	4,074
ISR con derecho a acre- ditamiento (\$6,720)	2,922	3,349	449
ISR a enterar	0	0	3,625

**Caso 2**

Cuando exista utilidad en los siguientes 3 ejercicios y no se logre acreditar la totalidad del ISR.

	<u>1993</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>
Resultado fiscal	\$ 8,350	\$ 9,570	\$ 1,130
Impuesto sobre la renta al 35%	2,922	3,349	395
ISR con derecho a acreditamiento (\$6,666)	2,922	3,349	395
ISR a enterar	0	0	0
En este caso se pierde el derecho a acreditar	\$ 54	(\$ 6,720 - \$ 6,666)	

**Caso 3**

Cuando exista pérdida en todos ó algunos de los ejercicios siguientes y no se logre acreditar la totalidad del ISR.

	<u>1993</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>
Utilidad fiscal	\$ 8,350	\$( 3,000)	\$ 5,000
menos :			
Pérdidas fiscales ejercicios anteriores (actualizada)	0	0	0
Resultado fiscal	\$ 8,350	\$ 0	\$ 1,850
Impuesto sobre la renta al 35%	2,922	0	647
ISR con derecho a acreditamiento (\$3,569)	2,922	0	647
ISR a enterar	0	0	0
Como podrá observarse, en este caso se pierde el derecho a acreditar	\$ 3,151,	(\$ 6,720 - 3,569).	

Para determinar la utilidad fiscal neta base para CUFIN ( Artículo 124 ) ó utilidad fiscal para enajenación de acciones ( Artículo 19-A ), la utilidad fiscal de cada ejercicio se disminuirá con el ISR acreditado en cada uno de los mismos.

	<u>1993</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>
Resultado fiscal (Artículo 124) ó utilidad fiscal (Artículo 19-A)	\$ 8,350	\$ 9,570	\$ 11,640
menos :			
Impuesto sobre la renta	2,922	3,349	4,074
Participación a trabajadores	835	957	1,164
No deducibles	353	454	822
Utilidad fiscal previa ISR acreditado	4,240	4,810	5,580
(tomando caso 1)	( 2,922)	( 3,349)	( 449)
Utilidad fiscal neta (Artículo 124) ó utilidad fiscal (Artículo 19-A)	1,318	1,461	5,131



REGIMEN FISCAL DE DIVIDENDOS

1. REDUCCION DE CAPITAL POR FUSION O ESCISION DE SOCIEDADES  
ARTICULO 120-II LISR.

El penúltimo y último párrafos del artículo de referencia se reformaron únicamente para cambiar el término "escindidas", por "escidentes".

En el régimen fiscal de dividendos, la sociedad escidente, al reducir su capital social por creación de otras sociedades no considerarán dicha reducción como ganancia distribuida en los términos de este artículo, siempre y cuando el capital social de las nuevas empresas sea igual al que tenía la escidente y que las acciones emitidas hayan sido canjeadas a los mismos accionistas de ésta.

Ejemplo :

A  
Escidente  
\$ 100'000,000

B  
ESCINDIDA  
20'000,000

C  
ESCINDIDA  
20'000,000

D  
ESCINDIDA  
20'000,000

E  
ESCINDIDA  
20'000,000

Al dividir su capital social en cuatro sociedades, la escidente se queda con un capital de \$ 20'000,000 .

Si la escidente de referencia, hubiera creado tres sociedades con capital de \$ 20'000,000 cada una, entonces se estaría en el supuesto previsto por la fracción II del Artículo 120 y Artículo 121 de la LISR para determinar el dividendo gravable por reducción de capital, debido a que la suma del capital de las escindidas es menor que el capital social que anteriormente tenía la escidente, configurándose así un retiro de capital por parte de los accionistas.

Respecto de la cuenta de Capital de Aportación, se aclara en el último párrafo de este artículo que el saldo de dicha cuenta se dividirá entre la escidente y las escindidas en la proporción en que se divida el capital con motivo de la escisión. En nuestro caso se divide en cinco partes iguales (20%).

## II. REDUCCIONES DE CAPITAL

### ARTICULO 121 LISR.

Debido a la modificación de términos en la escisión de sociedades, fue necesario también aclarar en este artículo que no es aplicable la utilidad distribuida por reducción de capital tratándose de sociedades escidentes, siempre y cuando el capital de las sociedades escindidas sea igual al que tenía la escidente y que las acciones emitidas sean canjeadas a los mismos accionistas.

**III. OPCIÓN PARA ACUMULAR DIVIDENDOS PERCIBIDOS.  
ARTICULO 122 LISR**

Quedó establecido en este artículo, lo señalado en el 123, fracción II último párrafo, en el sentido de que no serán ingresos acumulables para los accionistas personas físicas o morales, los que se obtengan por concepto de dividendos. Esta modificación es consecuencia de la reforma total a dicha disposición.

Asimismo, se señala también la opción que tienen las personas físicas de acumular los dividendos percibidos, pero ahora multiplicándolos por el factor de 1.54 .

Cabe mencionar que este factor de acumulación de dividendos ya se había señalado en el punto No. 112 de la Resolución Miscelánea 1991-1992 .

Es necesario señalar también que este factor de acumulación, es el que utilizarán las personas morales que distribuyan dividendos que no provienen de CUFIN para calcular el impuesto correspondiente. Esta obligación de las personas morales la regula el nuevo Artículo 10-A de la LISR.

El nuevo factor de 1.54 se integra de la siguiente manera :

$$\begin{array}{rcccl} \text{Resultado fiscal} = 100 & & 100 & & 1.54 \\ \hline & = & & = & \\ \text{Resultado fiscal} = \text{ISR} & & 100 - 35 & & 65 \end{array}$$

En esta fórmula ya no se considera la PTU debido a su efecto de de  
ducción para 1992 en el impuesto sobre la renta.

Veamos un cuadro comparativo que muestra el efecto del ISR a favor  
originado con motivo de la modificación del factor de acumulación.

CONCEPTO	1991	1992
Dividendo percibido	10'000	10'000
por Factor de acumulación	1.82	1.54
Dividendo acumulable	18'200	15'400
por Tarifa del Art. 141 LISR	1'792	1'305
menos Tasa del Art. 10 LISR	6'370	5'390
ISR A FAVOR	4'578	4'085

Consideramos que esta reforma reduce las posibilidades de obtener el beneficio que obtenían las personas físicas que optaban en 1991 por acumu  
lar los dividendos percibidos. Esto en virtud de que para 1992 se pretende reintegrar al accionista el ISR causado originalmente por la persona moral que distribuye los dividendos, incorporando a estos dividendos el 35% causado por dicha persona moral cuando determinó su utilidad fiscal (15'400 - 5'390 = 10'000), lo cual permite que el accionista, persona física, al presentar su declaración anual acredite el ISR pagado por la persona moral que distribuye los dividendos.

En el cuadro anterior se observa que el accionista, en 1991, acredi

taba un ISR mayor (6'370) al que se causaba originalmente en la persona moral que distribuyó dividendos, lo cual se traducía en un 10% de acreditamiento en exceso que correspondía a la PTU. Veamos el siguiente cuadro en el cual se demuestra lo antes mencionado :

CONCEPTO	1991	1992	DIFERENCIA
Dividendo acumulable menos ISR acreditado {35%}	18'200	15'400	
Dividendo distribuido	6'370	5'390	
	11'830	10'010	1'820 (1)

(1) Representa el 10% del dividendo acumulable en 1991 .

#### IV. OBLIGACIONES DE QUIENES PAGAN DIVIDENDOS ARTICULO 123 LISR.

Se reformó totalmente la fracción II de este artículo, para que di versas obligaciones que en ella se establecían, formen parte del nuevo Artículo 10-A de la LISR.

Para 1992, en esta disposición sólo se establecen las bases para de terminar la utilidad distribuida por reducción de capital respecto de la cuen ta la Utilidad Fiscal Neta.

#### V. CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA. ARTICULO 124 LISR.

Se modifica la mecánica para determinar la Utilidad Fiscal Neta pa

ra quedar como sigue :

RESULTADO FISCAL	\$	- 0 -
<b>menos :</b>		
PTU NO DEDUCIBLE		- 0 -
ISR (Excepto el pagado en los términos del Artículo 10-A)		- 0 -
PARTIDAS NO DEDUCIBLES (Excepto las señaladas en las Fracciones IX y X del Artículo 25 LISR)		- 0 -
UTILIDAD FISCAL NETA	\$	- 0 -

La posible deducción del PTU para 1992 en el ISR produce un cam  
bio en la determinación de esta cuenta y un incremento en la misma, en virtud  
de que al considerarse deducible el PTU, disminuye el resultado fiscal y con  
secuentemente el ISR, produciéndose así un aumento equivalente al 35% del -  
PTU deducible.

Lo anterior se puede ejemplificar mediante el siguiente caso :

CONCEPTO	1991	1992	DIFERENCIA
Ingresos Acumulables	\$ 800'000	\$ 800'000	
menos :			
Deducciones autorizadas	500'000	525'000 (A)	25'000
Resultado fiscal	300'000	275'000	\$ 25'000
menos :			
PTU	40'000	15'000	( 25'000)
ISR	105'000	96'250	8'750
No deducibles	20'000	20'000	0
Utilidad fiscal neta	\$ 135'000	\$ 143'750	\$ 8'750 (B)

(A) Incluye PTU por \$ 25'000 .

(B) Representa el 35% de la PTU deducible.

Del esquema anterior se puede concluir que la reforma a la mecánica de cálculo de la CUFIN, se traduce en un incremento de ésta, con el consecuente beneficio para los accionistas.

PAGOS PROVISIONALES DE ISR,  
PERSONAS MORALES

**PLAZO**

Se modificó el Artículo 12, en congruencia con el Código Fiscal (Artículo 6, fracción 1), la fecha límite para la presentación de los pagos provisionales que anteriormente era el día 11 del mes siguiente, para quedar en el día 17.

El plazo se amplía para mayor comodidad de los contribuyentes y por "estar más controlada la inflación".

ACREDITAMIENTO DE ISR.

Se adiciona en la fracción III del mismo Artículo 12 la posibilidad de acreditar las retenciones efectuadas a la persona moral por concepto de ingresos por intereses. Este acreditamiento ya se indicaba en el Artículo 126, último párrafo (que en 1992 pasa a ser penúltimo párrafo).

Ejemplo :

ISR de pago provisional	100
menos :	
Pagos provisionales anteriores	80
menos :	
Retenciones al contribuyente en ingresos por intereses	5
	<hr/>
Cantidad a pagar de ISR p.p.	15



**Escisión de Sociedades.**

En casos de escisión de sociedades se reglamenta la forma de presentar los pagos provisionales de las sociedades escindidas como sigue :

Se presentan pagos provisionales desde el mes de escisión.

El coeficiente de utilidad para las escindidas en el mismo de la escidente, por el ejercicio en cuestión.

El ISR de pagos provisionales efectuados con anterioridad que se podrá acreditar es el que corresponda a la proporción de los realizados por la escidente, de acuerdo a la parte del capital social que le correspondió a cada una.

Se aplica la regla del coeficiente de los últimos 5 años.

Ejemplo :

Capital original	\$ 10'000	
Estructura del capital escindido		
Escidente	2'000	20%
Escindida A	4'000	40%
Escindida B	3'000	30%
Escindida C	1'000	10%
	<hr/>	
	\$ 10'000	100%

Pagos Provisionales efectuados con anterioridad a la escisión por parte de la escidente \$ 800 .

Acreditamiento en pagos provisionales a partir de la escisión.

Escidente	20%	de	800	160
Escindida A	40%	de	800	320
Escindida B	30%	de	800	240
Escindida C	10%		800	80
	<hr/>			<hr/>
	100%			800

Se adiciona un caso en que no se presentan declaraciones de pagos provisionales.

Cuando no exista saldo a cargo ni a favor, y no se trate de la primera declaración en cero.

Esta forma ya se encontraba en el tercer párrafo del Artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

**ARTICULO 12 LISR**  
**PAGOS PROVISIONALES**

**Resumen.**

Los aspectos más importantes que aborda la reforma fiscal en materia de pagos provisionales, son los siguientes :

1. A partir de 1992, los pagos provisionales se enterarán el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.
2. Podrá acreditarse contra los pagos provisionales, la retención que le hubieren efectuado al contribuyente en el periodo, derivada del cobro de intereses (retención al 2%). Cabe hacer mención, que dicha retención también podía ser acreditable en 1991 contra los pagos provisionales, sólo que tal situación no estaba prevista en el artículo sujeto a estudio, sino el Artículo 126 LISR.
3. En los casos de escisión de sociedades, sólo cambia la terminología utilizada en 1991, para adecuarse al contenido del Artículo 15-A del Código Fiscal de la Federación, estableciéndose así tres cuestiones :
  - a) Los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de la escisión de sociedades efectuarán pagos provisionales a partir del mes en que ocurra la escisión considerando el coeficiente de utilidad de la escidente.
  - b) La escidente y las escindidas considerarán como pagos provi

sionales efectivamente enterados; el monto de dichos pagos en la proporción en que se dividió el capital de la primera.

c) El coeficiente de utilidad de la escidente utilizable para la determinación de los pagos provisionales de las escindidas puede referirse inclusive a los cuatro ejercicios anteriores.

4. Se puntualizan los casos en que se presentará declaración de pago provisional del ISR y en los casos en que no se presentara. Veamos un cuadro comparativo :

#### OBLIGACION DE PRESENTAR DECLARACION

##### **NO SE PRESENTARA DECLARACION**

1. Cuando resulte impuesto a pagar.
1. En el ejercicio de inicio de operaciones.
2. Cuando resulte impuesto a favor.
2. Cuando se hubiera presentado el aviso de suspensión de actividades.
3. Cuando se trate de la 1a. declaración en la que no tenga impuesto a cargo.
3. Cuando no haya impuesto a cargo ni a favor y no se trate de la 1a. declaración que se encuentre en esas circunstancias.

5. Se regula a través de disposición transitoria, la forma en que se determinará el coeficiente de utilidad para 1992. Para ello, debe tenerse en cuenta que ahora existen más limitaciones en las deducciones relativas a gastos e inversiones en automóviles. Por consecuencia, para la determinación de dicho coeficiente se excluirá de las deducciones autorizadas en 1991, los conceptos relacionados con los gastos e inversiones de automóviles no deducibles en los términos de la Ley vigente en 1992 .

A continuación presentamos un caso sobre la determinación del coeficiente de utilidad :

**Ejercicio en que se efectuarán los pagos provisionales :**

**1 9 9 2**

**Datos del ejercicio 1991 :**

Utilidad fiscal	56,000
Ingresos nominales	1' 250,000
Deducción inmediata	45,000
Deducciones autorizadas	1' 194,000
Incluye : Depreciación actualizada	32,000
Mantenimiento a vehículos	10,000
	42,000

**FORMULA GENERAL**

**U.F. O P.F. + DEDUCCION INMEDIATA**

**INGRESOS NOMINALES**

**DESARROLLO :**

1. *Determinación de las deducciones autorizadas.*

Deducciones autorizadas 1991	1'194,000
menos :	
Gastos e inversiones en automóviles	( 42,000) *
Deducciones autorizadas	1'152,000

2. *Determinación de la utilidad fiscal.*

Ingresos acumulables	1'250,000
menos :	
Deducciones autorizadas	1'152,000
Utilidad fiscal	98,000

3. *Cálculo del coeficiente de utilidad.*

$$\begin{aligned} & 98,000 + 45,000 \\ & \qquad \qquad \qquad = 0.1144 \\ & 1'250,000 \end{aligned}$$

*Nota importante :*

\* Deducibles en 1991, y no deducibles en 1992 .

REFORMAS DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Artículo 2o. Fr. II

Cálculo del valor promedio de activos.

Tratándose de activos fijos, gastos y cargos diferidos, se establece la mecánica para determinar el promedio tratándose de bienes adquiridos en el ejercicio, asimismo se hace extensiva esta mecánica para el último ejercicio en el que se utilice el bien.

Ejemplos :

Datos :

Equipo de transporte	\$ 100,000
Fecha de adquisición	15-III-92
Tasa de deprec.	20%
F.A. Estimado	1.0324

Cálculo del promedio :

M.O.I.	100,000
por :	
F.A. = $\frac{\text{INPC julio '92}}{\text{Marzo '92}}$	1.0324
M.O.I. Actualizado entre :	103,240
	12
M.O.I. Promedio por :	8,603
Número de meses en que se utilizó en el ejercicio	9
M.O.I. Neto	77,427
menos :	
50% de la deducc. del ejercicio '92	
$100,000 \times 20\% = 20,000 \times \text{F.A. } (1.0324) =$	(10,324)
$20,648 \times 50\% = 10,324$	
Valor Promedio	<u>67,103</u>

Datos :

Equipo de transporte	\$ 20'000,000
Fecha de adq.	25-12-88
Tasa de deprec.	20%
INPC Diciembre '88	16147.3
INPC Junio '92	29835.7 Estimado
Saldo pendiente de deducir al 01-01-92	\$ 8'000,000
Fecha de Enajenación	15-04-92

Determinación del Promedio :

Saldo pendiente de deducir		\$ 8'000,000
por :		
INPC Jun. '92	29835.7	1.8477
F.A. =		
INPC Dic. '88	16147.3	\$ 14'781,600

menos :

50% de la deducción del ejercicio		
(1) 8'000,000 x 1.8477 = 14'781,600		
14'781,600 x 50% = 7'390,800		7'390,800

Saldo actualizado neto entre 12 : 615,900

por :  
Número de meses de uso 3

Promedio del equipo de transporte \$ 1'847,700

(1) Se toma este importe como deducción del ejercicio en virtud de que en el mismo se enajena el bien y el saldo por redimir se va a gastos.

Artículo 2o. Fr. III

Promedio de terrenos.



El promedio se determinará considerando únicamente los meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determina el impuesto, y no el número de meses que comprenda el ejercicio como lo mencionaba la ley en 1991 .

Este procedimiento ya se establecía en disposición miscelánea para 1991 .

Monto original actualizado

entre 12

por

Número de meses en que el bien haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determina el impuesto.

igual

Promedio de terrenos.

**Ejemplo :**

A) Terreno adquirido en marzo '92

B) Monto original de la inversión \$ 100,000.

**Solución :**

Monto original				\$ 100,000	
por :	INPC último mes de la primera mitad del ejerc.				
F.A. =	<u>INPC mes de adquisición</u>	=	<u>Junio '92</u>	=	<u>1.0242</u>
			<u>Marzo '92</u>		
Monto original actualizado					<u>102,420</u>

<i>entre :</i>	
Número de meses del ejercicio	12
<i>por :</i>	
Número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio	10
<i>igual :</i>	
Promedio de terrenos	<u>85,350</u>

**Artículo 2o. Penúltimo y último párrafos.**

**Impuesto al activo de los residentes en el extranjero.**

Se determina el procedimiento para calcular el impuesto de estos contribuyentes cuando mantengan bienes en territorio nacional por un periodo menor a un año.

**a) Activos fijos, gastos y cargos diferidos.**

**Cálculo del Promedio**

Valor de activos según pedimento aduanal actualizado	\$ 200,000
<i>menos :</i>	
50% deducción de inversiones	15,000
Valor Neto	<u>185,000</u>
<i>entre :</i>	
365	507
Por número de días que permanecieron en territorio nacional	100
Base del Impuesto	<u>50,700</u>
<i>por :</i>	
tasa :	2%
Impuesto correspondiente	<u><u>1,014</u></u>

b) Inventarios.

Se determina el procedimiento para determinar el valor de los inventarios de los residentes en el extranjero que tengan inventarios en territorio nacional.

Como sigue :

Inventarios importados según pedimento más :	500,000
Inventarios retornados al extranjero según pedimento	800,000
Suma	1'300,000
entre :	2
Inventarios promedio :	650,000
entre :	365
igual :	
Promedio diario de inventarios	1,781
por :	
Número de días que permanecieron en territorio nacional	185
Valor de inventarios	329,485

Artículo 50. Primer párrafo.

Deducción de deudas.

Se aclara que sólo podrán deducirse del valor del activo en el ejercicio, las deudas no negociables. Asimismo, podrán deducirse las deudas negociables siempre y cuando no se le hubiera notificado la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aun cuando no se le hubiera notificado la cesión, el pago de la deuda se efectúe a dicho acreedor ó a cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto.

**Artículo 5-A Primero y último párrafos.**

**Impuesto al activo según penúltimo ejercicio.**

Los contribuyentes seguirán considerando como opción, para efectos del cálculo anual del impuesto al activo la información actualizada correspondiente al penúltimo ejercicio inmediato anterior, siempre y cuando se cumplan los requisitos siguientes :

a) Cuando no se hubiera considerado el beneficio de la reducción del IMPAC, como resultado de haber aplicado la deducción inmediata a inversiones en bienes de activo fijo (RIA-23).

b) Una vez ejercida la opción del impuesto, deberá pagarse con base en la misma, por los ejercicios subsecuentes.

Incluye a los contribuyentes que deban pagar este impuesto en el período de liquidación.

**Artículo 6o.**

**Exenciones.**

Para dar mejor claridad a este artículo, se agrupan conceptos que ya estaban en Ley, Reglamento y Resolución Miscelánea asimismo, se adicionan otros contribuyentes que por la naturaleza de sus actividades deben ser considerados en este rubro, para quedar como sigue :

1. *Quienes no sean contribuyentes del ISR.*
2. *Las empresas que componen el sistema financiero.*
3. *Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública ó como vendedores ambulantes (RIA 19-B).*
4. *Quienes otorguen el uso ó goce temporal de bienes con contratos de arrendamiento en forma indefinida (RIA-2).*
5. *Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales u otorguen el uso ó goce temporal de bienes a las personas referidas en los puntos 1 y 2 de este artículo (RIA-2, segundo párrafo).*
6. *Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas cuando dicha utilización sea sin fines de lucro ó únicamente por sus socios ó miembros.*

*Así como a quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización ó reconocimiento de validez oficial de estudios, únicamente por los bienes empleados por actividades deportivas (RIA-6-A).*

*No quedarán exentas de este impuesto.*

*a) Quienes no sean contribuyentes del ISR y las que componen el sistema financiero, cuando realicen las operaciones siguientes :*

1. *Mantengan inventarios en territorio nacional (Artículo 1o.,*

segundo párrafo. LIA).

2. Otorguen el uso ó goce temporal de bienes a contribuyentes de este impuesto, referidos en el Artículo 1o. de esta Ley.

Esta disposición no será aplicable para estos contribuyentes cuando estén autorizados para recibir donativos deducibles para efectos la LISR.

b) Los contribuyentes cuyo periodo de liquidación dure más de dos años.

c) Los contribuyentes que se dediquen al arrendamiento de bienes de activo fijo y terrenos, pagarán el impuesto en los ejercicios de inicio de actividades y el siguiente :

Estos contribuyentes no podrán ejercer la opción de pagar el impuesto tomando como base el penúltimo ejercicio inmediato anterior (Artículo 5o-A LIA).

**Periodos en los que no se paga el impuesto.**

1. Periodo preoperativo.
2. Periodo de inicio de actividades.
3. El siguiente.

**Artículo 6-A.**

**Operaciones con empresas de factoraje.**

Se establece en la Ley la opción para que los contribuyentes que reciban créditos de empresas de Comercio Exterior residentes en México debidamente registradas, paguen el impuesto que a éstas les corresponda por los créditos que otorguen.

**Artículo 7o. Segundo y penúltimo párrafos.**

**Entero de los pagos provisionales.**

Se amplía la fecha para el entero de los pagos provisionales del 11 al 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda al pago.

**Fideicomiso y asociación en participación.**

Se establece en la Ley la opción para que los contribuyentes que reciban créditos de empresas de Comercio Exterior residentes en México debidamente registradas, paguen el impuesto que a éstas les corresponda por los créditos que otorguen.

**Artículo 7o. Segundo y penúltimo párrafos.**

**Entero de los pagos provisionales.**

Se amplia la fecha para el entero de los pagos provisionales del 11 al 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda al pago.

**Fideicomiso y asociación en participación.**

Se aclara que el fiduciario ó el asociante efectuarán los pagos provisionales por cuenta de los fideicomisarios ó por cuenta propia y de los asociados según sea el caso, tomando como base el activo que correspondió a las actividades en el último ejercicio del fiduciario ó asociante.

**Artículo 80. Último párrafo.**

**Declaración anual de residentes en el extranjero.**

Los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y que mantengan activos en territorio nacional durante un período menor de un año tendrán las siguientes obligaciones :

- a) Presentarán su declaración anual a más tardar el mes siguiente a aquél en que retornen los bienes al extranjero.
- b) Contra el impuesto anual se podrán acreditar las retenciones de ISR, que les hubieren efectuado.
- c) Quedan relevados de efectuar pagos provisionales.



**Artículo 9o. Último párrafo.**

**Acreditamiento en escisión.**

Se establece el procedimiento para el acreditamiento del impuesto en el caso de escisión de sociedades, tanto para la empresa escidente como para las empresas escindidas.

Los derechos para el acreditamiento del impuesto se dividen 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 se efectúa la escisión, disminuido de las deudas deducibles.

Ejemplo :

Datos :

Empresa escidente	"A"	Empresa Escindidas	Activo Aportado
Valor del activo	100,000	Empresa B	40,000
Deudas deducibles	<u>(20,000)</u>	Empresa C	<u>30,000</u>
INPAC pagado	10,000	Total	70,000

Solución :

**A) Cálculo del valor del activo neto de la escidente :**

Valor del activo de la escidente	100,000
menos :	
Deudas deducibles de la escidente	<u>(20,000)</u>
Igual :	
Valor del activo neto de la escidente	<u><u>80,000</u></u>

b) *Cálculo del valor del activo neto de las escindidas.*

	Empresa B		Empresa C
Activo total aportado a las escindidas por la escidente igual :	40,000	= 40%	30,000 = 30%
Activo total de la escidente	100,000		100,000
Deudas deducibles de la escidente por :	20,000		20,000
Porcentaje de participación en el activo total igual :	40%		30%
Deudas deducibles de la escindida	<u>8,000</u>		<u>6,000</u>
Activo total de la escindidas	40,000		30,000
menos : Deudas deducibles de la escidentes (8,000) igual	<u>32,000</u>		<u>24,000</u>
Activo neto de la escidente	<u><u>32,000</u></u>		<u><u>24,000</u></u>

c) *Cálculo de la proporción en que participan del activo la escidente y las escindidas.*

1. *Escindidas*

		Empresa B		Empresa C
Activo neto aportado a las escindidas	= Proporción de partici	32,000	= 40%	24,000 = 30%
Valor del activo neto de la escidente antes de la escisión	pación	80,000		80,000

2. *Escidente*

Activo neto de la escidente después de la escisión	=	Proporción de participación	80,000 - 32,000 - 24,000 = 24,000
Valor del activo neto de la escidente antes de la escisión	=	proporción	60,000 = 30%

d) *Determinación del impuesto acreditable para la escidente y las escindidas.*

	Empresa B	Empresa C
Impuesto acreditable de la escidente antes de la escisión	10,000	10,000
por :		
Porciento de participación de la escindida	40%	30%
igual :		
Impuesto acreditable de la escindida	4,000	3,000
Impuesto acreditable de la escidente antes de la escisión	10,000	
por :		
Porciento de participación de la escidente	30%	
igual :		
Impuesto acreditable de la escidente	3,000	

*Cuadro resumen.*

Empresa	Activo total	%	Deudas deducibles	Activo neto	% de proporción en el activo neto	Impto. Acreditable
A	30,000	30%	6,000	24,000	30%	3,000
B	40,000	40%	8,000	32,000	40	4,000
C	30,000	30%	6,000	24,000	30	3,000
	<u>100,000</u>		<u>20,000</u>	<u>80,000</u>	<u>100</u>	<u>10,000</u>

**Artículo 13-A, fr. I y II.**

**Pagos provisionales de las sociedades escidente y escindidas.**

Se establece el procedimiento para el cálculo de los pagos provisionales de la sociedad escidente y de las escindidas como sigue :

a) Se determina el pago provisional de la sociedad escidente del mes en que se efectuó la escisión.

Impuesto del ejercicio inmediato anterior actualizado	120'000
Dividido entre	12
igual :	
Impuesto mensual	10'000
Multiplicado por el número de meses a que se refiere el pago. (Ene.-Mayo)	5
igual :	
Al pago provisional de mayo	50'000
menos :	
Pagos provisionales efectuados con anterioridad (Enero-Abril)	(40'000)
igual :	
Al pago provisional neto	10'000

b) Se definen los montos de los activos tanto de la sociedad escidente como de las sociedades escindidas. Asimismo, se efectúa el cálculo de la proporción en que participan dichas sociedades del activo total, disminuidas en la misma proporción las deudas deducibles.

a) Definición de activos de cada sociedad.

**Sociedad escidente "A"**

Activo total antes de la escisión	100'000
menos : Deudas deducibles antes de la escisión	(20'000)
Activo neto antes de la escisión	<u>80'000</u>

	Sociedad escindida "B"	Sociedad escindida "C"
Activo recibido de la escidente	40,000	30,000

2) Proporción en que participan del activo.

Sociedad	A	B	C	D	E
	Activo	% de particip.	Deudas deducibles	Activo Neto (A-C)	% de part. del activo neto
A	30,000	30%	6,000	24,000	30%
B	40,000	40%	8,000	32,000	40%
C	30,000	30%	6,000	24,000	30%
Total	<u>100,000</u>	<u>100%</u>	<u>20,000</u>	<u>80,000</u>	<u>100%</u>

c) Una vez determinadas las proporciones en que participan del activo las sociedades escidente y escindidas, se procede a aplicar las mismas al pago provisional previamente determinado, así como a los pagos provisionales efectuados con anterioridad por la sociedad escidente.

El resultado será el pago provisional de cada sociedad.

Sociedad	A % de particip.	B Pago prov. del mes	C Pagos prov. efec. con anterioridad	D Pago prov. neto del mes (B-C)
A	30%	15,000	12,000	3,000
B	40%	20,000	16,000	4,000
C	30%	15,000	12,000	3,000
Total	100%	50,000	40,000	10,000

**Artículo 13-A fr. III.**

**Impuesto anual con opción del penúltimo ejercicio.**

Se establecen las reglas para la sociedad escidente y las escindidas cuando la escidente hubiera ejercido la opción de determinar su impuesto anual tomando como base el penúltimo ejercicio inmediato anterior, en cuyo caso se estará a lo siguiente :

a) En el ejercicio en que se efectúa la escisión y el siguiente deberán considerar ambas sociedades el impuesto del penúltimo y último ejercicio inmediato anterior al de la escisión de la sociedad escidente, en la proporción en que participen del activo cada sociedad.

**Ejemplo :**

Datos :	Año de la escisión	1992
	Penúltimo ejercicio de la sociedad escidente	1990
	Último ejercicio de la sociedad escidente	1991

Ejercicio base para el cálculo del impuesto anual de las sociedades escindidas y escidentes

Año de la escisión 1990

Año siguiente a la escisión 1991

b) A partir del tercer ejercicio en que se efectuó la escisión, cada sociedad tomará los datos de su penúltimo ejercicio inmediato anterior que le corresponda.

Si no se ejerció la opción con anterioridad a la escisión, y las escindidas ejercen dicha opción en el ejercicio en que se efectúa la escisión ó en el siguiente, aplicarán la mecánica mencionada en los incisos a) y b).

RECARGOS 1992

A partir de 1992 los recargos fiscales entran a una nueva perspectiva en su tratamiento fiscal al permitirse su deducción para efectos del impuesto sobre la renta, cuestión que abarca diversos efectos tanto en el propio impuesto sobre la renta, como en otras contribuciones y cargas empresariales, que podríamos establecer en los siguientes puntos de referencia :

- a) Deducción de recargos como intereses y pasivos por adeudos fiscales.
  - b) No deducción de la actualización de las contribuciones.
  - c) Recargos cuando existe pago espontáneo.
  - d) Recargos cuando hay requerimiento previo.
  - e) Plazo en la causación de recargos.
  - f) Deducción de recargos y la participación de utilidades.
2. Deducción de recargos como intereses y pasivos por adeudos fiscales.

En virtud de la no prohibición de la deducción de recargos fiscales que contenía el Artículo 25 de la Ley ISR hasta 1991, a partir del 1o. de enero de 1992, estos conceptos serán deducibles tanto aquellos recargos que se operen por la autorización de pago en parcialidades reguladas por los artículos 66 del Código Fiscal de la Federación y 6o. de la Ley de Ingresos de la Federación, cuanto los recargos por pago extemporáneo de contribuciones federales, reguladas por el Artículo 21 del Código Fiscal Federal.



Ahora bien en los términos del Artículo 7-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son intereses los rendimientos de créditos de cualquier clase, por lo que al no haber una exclusión expresa, los recargos son intereses puesto que son los rendimientos de los créditos fiscales, partiendo de que los créditos fiscales son los que tenga derecho a recibir el Estado y que pro vengan de contribuciones ó sus accesorios.

\*[Artículo 4 del Código fiscal de la Federación], la deducción de los recargos debe realizarse en cuanto se devenguen, conforme lo dispone el Artículo 7-B de la Ley ISR sin que hubiere sido necesario pagarlos, pues este requisito no les es aplicable en términos generales a los intereses.

Por otra parte, resulta indispensable completar el binomio de la deducción de intereses en materia del impuesto sobre la renta, estudiando el crédito donde provienen y considerar el régimen fiscal del componente infla cionario de las deudas para fines fiscales, el Artículo 7-B establece en su fracción V segundo párrafo que en ningún caso se considerarán deudas los adeu dos fiscales.

En conclusión, la deducción de intereses denominados recargos, es operable sin que amerite de una disminución directa por el componente infla cionario de las deudas respecto del pasivo por adeudos fiscales.

Como extensión, la conclusión también debe abarcar la aseveración de que en el binomio recargos (intereses) y créditos fiscales (deudas) no po drá reducir ganancia inflacionaria acumulable.

### 3. Análisis de la deducibilidad de la actualización de contribuciones.

Otro aspecto colateral, pero financieramente muy importante es la deducibilidad de la actualización de las contribuciones que se adeudan y se pagan con posterioridad a la fecha de vencimiento del entero obligatorio, pues es conveniente recordar que en los términos del Artículo 21 del Código fiscal de la Federación, los recargos se calculan sobre las contribuciones actualizadas. Además, el artículo 17-A del mismo Código establece en su tercer párrafo. "Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en pagos provisionales y del ejercicio, no serán deducible ni acreditable".

Como puede verse, para saber si la actualización de una contribución es o no deducible, debe atenderse a tres aspectos :

- a) Si la naturaleza de la contribución impide su deducción.
- b) Si de esa contribución se efectúan pagos provisionales.
- c) Si esa contribución se causa por ejercicios.

Si se reúnen los requisitos a) y/o c) la actualización no es deducible, si sólo se reúne la característica b) puede o no ser deducible.

Dentro del inciso a) podemos clasificar al impuesto sobre la renta causado y retenido, que también reúne en muchos casos la categoría c), salvo cuando el impuesto es definitivo, pero en todos los casos será aplicable el

Artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta que prohíbe la deducción del propio impuesto.

También por razón de los incisos a) y c) los impuestos al valor agregado y el especial de producción y servicios, no son deducibles sus actualizaciones.

Quedan entonces aquellas contribuciones que no reúnen las características apuntadas, las cuales pueden ser :

- Las cuotas al IMSS por lo que se refiere a la cuota bimestral, no así la actualización que corresponda al pago provisional mensual.
- Las cuotas al INFONAVIT.
- El impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- Los derechos federales.

Viendo en una forma conjunta la deducibilidad de los recargos y en su caso, la de la actualización, encontramos que en 1992 la carga fiscal conjunta de esos dos conceptos reduce el efecto financiero en las empresas, tanto por el impuesto sobre la renta como por la participación de utilidades a los trabajadores no deducibles.

Los recargos por pago extemporáneo pero espontáneo tienen un tratamiento diferente para 1992 respecto de 1991. Al respecto hay dos casos específicos en la reforma 1992 .

a) En el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación se excluye el límite para recargos por pago espontáneo que era por un año; esta disposición entrará en vigor en 1993, por lo que durante 1992 los contribuyentes podrán aprovechar por última vez esta ventaja.

b) No se considera pago espontáneo el que se efectúe de contribuciones omitidas observadas en el dictamen de un contador público si la omisión no se corrige en un lapso de tres meses siguientes a la presentación del dictamen [En el Diario Oficial se omitió la palabra "meses].

El tipo de recargos que nos ocupan y los recargos por requerimiento de las autoridades fiscales son del mismo monto, es decir, se incrementan en 50% a la tasa de recargos por prórroga que se publica en la Ley de ingresos de la Federación [Artículo 6 "En los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales se causarán recargos al 1%..."].

#### **4. Recargos cuando hay requerimiento previo.**

Si las autoridades requieren el pago de la contribución se elimina el pago espontáneo por lo que no se podrá aprovechar el límite de un año de recargos. Sin embargo este efecto habrá de presentarse a partir de 1993, ya que esta modificación entrará en vigor hasta ese año, según el Artículo Segundo Transitorio, fracción I de la Ley de Reformas.

En 1993 y en el caso anterior en cuanto al monto de recargos no habrá diferencia entre el contribuyente que sea requerido y el que realice el pago espontáneamente, por la diferencia importante estribará en las multas que en el caso de requerimiento podrá imponer la autoridad fiscal, lo que explica que al legislador ya no le hubiere interesado conservar el tratamiento diferencial del contribuyente que cumple porque le impide cumplir por su voluntad.

##### 5. Plazo de causación de los recargos.

A partir de 1992 el plazo de causación de recargos será hasta por diez años según lo reza la reforma sufrida por el Artículo 21 y que es con gruente y complementaria de la apertura de la caducidad a un máximo de hasta 10 años (Artículo 67 del Código Fiscal) y de la apertura del plazo de conservación de la contabilidad (Artículo 30 del mismo Código). Cada vez que el plazo o la mecánica de un año a otro, por virtud de las modificaciones o las leyes fiscales, se presentan diversos cuestionamientos. De éstos, pueden res catarse los siguientes, que resultan aplicables al caso :

a) Recargos que ya causaron un año de 1991 y se pagan extemporá neamente en 1992 .

En este caso, no debe volverse a calcular recargo alguno a partir de 1992, pues tanto el máximo establecido en un caso de pago espontáneo como el nuevo plazo de recargos, no puede aplicarse a situaciones consumadas en el

pasado, pues resultaría retroactivo.

b) Recargos por pago extemporáneo que han alcanzado el máximo de cinco años en 1991 que se paga en 1992 .

También en este caso es de considerarse que, es una situación consumada y no debe calcularse el complemento de recargos para alcanzar hasta 10 años sino sólo los generados a partir de enero de 1992 .

c) Recargos por pago extemporáneo que comenzaron a generarse antes de 1992 y que continúan generándose en ese año y subsiguientes (en su caso).

En este evento, si deben calcularse recargos hasta alcanzar los diez años, pues el presupuesto de causación continúa en 1992 .

d) Recargos por autorización de pagos en parcialidades. Los que se generen sobre créditos no cubiertos al 31 de diciembre de 1991, deben calcular recargos hasta alcanzar el límite nuevo de 10 años.

#### 6. Dedución de recargos y la participación de utilidades a los trabajadores.

Este aspecto tiene dos vertientes que se encuentran en un solo punto, el de la deducibilidad, pues por un lado, la participación de utilidades puede ser deducible en parte a partir de 1992, de conformidad con la reforma que sufrió la fracción III del Artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la

Renta y desde luego la deducibilidad de los recargos ahora.

Se observan dos efectos a saber :

a) Si la participación de utilidades es deducible y existen recargos, disminuye la base del . PTU del ejercicio.

b) Si la participación de utilidades no es deducible y existen recargos, disminuye la base de PTU por el valor de esos recargos.

#### EJEMPLOS NUMERICOS.

1. Caso de pago extemporáneo del impuesto sobre la renta, retenido en septiembre de 1991 y pagado el 12 de febrero de 1992 .

	Operaciones	Deducciones
Adeudo Fiscal	1'000,000	
INPC ene./'92 <u>29632.2</u> Factor*	1.0645	
INPC ago./'91 27836.0		
Contribución actualizada	1'064,500	0
Recargos 1991 {4 meses x 2.25%	98	
Importe de los recargos	95,805	0
Recargos 1992 {1 mes x 1.5%	15,968	15,968
Sumas	111,773	15,968

2. Caso de pago extemporáneo de impuesto sobre adquisición de inmuebles, causado en septiembre de 1991 y pagado en enero de 1992 .

	Operaciones	Deducciones
Adeudo Fiscal	1'000,000	
Factor	1.0645	
Contribución actualizada	1'064,500	64,500
Recargos 1991	95,805	
Recargos 1992	15,968	15,968
<b>Sumas</b>	<b>111,773</b>	<b>80,568</b>

Cálculo de la deducción de recargos en los dos casos anteriores.

		Deducciones
		7-8 ISR
Interés derivado de los recargos fiscales generado en 1992		15,968
Adeudo fiscal base del interés	1'000,000	
Componente inflacionario	0	0
Interés deducible en los términos del Artículo 7-8 de la Ley ISR		15,968

#### DATOS RELEVANTES

Interés real mensual de re cargos por extemporaneidad tomando en cuenta los re cargos deducibles (35%)	1.5% menos (35% por 1.5%) igual 0.9752%
Interés real por recargo de extemporaneidad tomando en cuenta los recargos y la participación de utili dades deducibles (35%+10%).	1.5% menos (45% por 1.5%) igual 0.825%
Interés real por recargos de prórroga, tomando en cuenta los recargos deduci bles	1.0% menos (35% por 1.0%) igual 0.650%



Interés real por recargos de prórroga, tomando en cuenta los recargos deducibles y la PTU deducible.

1.0%  
menos  
(45% por 1.0%)  
igual 0.550%

• Los INPC de 1992 se estimaron.

**CONCLUSION :**

En conclusión, los recargos considerados en 1992 como partida deducible determinan un gran cambio en los cálculos de efectos financieros fiscales, que seguramente decidirán, en muchos casos, solicitar un financiamiento fiscal, frente a uno de otro tipo, pues las tasas reales son sumamente bajas.

## CONCLUSIONES

Estamos convencidos, de que todo Contador Público necesita de conocer la mayoría de aspectos externos que ineludiblemente afectan a las empresas, en las cuáles se proyectan y aplican sus conocimientos. A su vez es necesario y de trascendencia poder comprenderlos a fin de interpretar los posibles efectos que se tendrán por los cambios en la política y la economía en aspectos fiscales.

Estas dos últimas materias íntimamente relacionadas, envuelven innúmerables acciones que afectan a las empresas en desarrollo, por eso fué que se determinó el aspecto de confrontarlas contra lo que las administraciones privadas especulan.

De nuestro análisis a este aspecto, resaltaron los siguientes considerandos :

- 1) Las políticas económicas adoptadas durante el periodo de 1975 - 1991, han presentado una línea inconsistente de aplicación, ocasionando que los planes de desarrollo fracasen, e inclusive no se lleven a cabo en su totalidad. Este punto fué concluido de esta forma, porque definitivamente el agravamiento de nuestra economía y la desconfianza que hasta hoy prevalece es resultado de tales deficiencias. Prueba de ello, lo fueron el Plan de Desarrollo Industrial, Plan de Reordenación Económica, etc., mismos que fueron instrumenta

dos en forma emergente y con el objetivo de salvar al Estado de graves crisis financieras.

- 2) Ha sido muy relevante, saber que nuestra política reincide en aplicarse a realidades muy distintas y con modelos económicos obsoletos, que en lugar de brindar un criterio más objetivo, se pasa por alto que los tiempos han cambiado; tal fué el modelo del Lic. Ortiz Mena.
- 3) Si a lo anterior le agregamos que, no puede aceptarse que dichos modelos económicos contemplen que todo un engranaje social dependa de ciertos y exclusivos productos y coproductos como el hidrocarburo para sanear una crisis y especular los destinos nacionales, desvinculando de manera subjetiva la participación de los otros sectores productivos como lo son el agrícola y el comercial e inclusive el social.
- 4) Tampoco es mensurable, que exista una política radical y fúgax, la instauración de medidas en contra de la participación inversora debe ser discutida con plena conciencia de los efectos que se atraerán naturalmente por acciones como la estatización de la Banca, ya que como se observó, sólo apoyó la decisión masiva de los empresarios a huir con sus capitales y a pregonar a todo el mundo lo inestable que es invertir en México, no sólo lo fué este hecho, hay mucho más

como la decisión de gravar al capital en forma doble como lo hace el Impuesto al Activo de las empresas. Incluyendo que la política económica debe buscar una armonía en la participación con los particulares que mucho tienen que ver con un desarrollo productivo y saber otorgar en forma coherente sin poner la plena potestad de la nación en manos de especuladores que hostiguen a un estado de por sí dependiente de políticas exteriores extenuantes y ejercer las disposiciones -- Constitucionales que rigen su personalidad.

- 5) La aplicación de una política errónea, tiene su efecto en mayor grado en la sociedad, por ser los niveles que soportan sus consecuencias. Los logros de un desarrollo deben ser distribuidos a los sectores de manera paulatina y con flexibilidad para coadyuvar a mejorar sus niveles de vida. Situación que provocaría la plena convicción de ayudar en forma solidaria. Pero si sólo se le engaña y se le carga la presión, quitándoles su dignidad como ciudadanos y poner en peligro su estabilidad, esta misma sociedad sólo será una sombra que en su misma imagen denigrará el desarrollo y se ufanarán países industrializados en denominar a nuestro país Tercermundista.

- 6) Económicamente hablando, los sectores productivos encargados de dotar de productos con calidad, se encuentran ante una

apertura comercial que todavía presenta miles de incógnitas; ya en períodos gubernamentales anteriores se exhortó a éstos a producir con miras a un desarrollo pleno de beneficios, luego se propuso crecer aceleradamente; posteriormente; se dicta en condiciones asfixiantes por la inflación, no aumentar costos pero sí la producción, durante el principio de la década de los ochentas, se calman los ímpetus de desarrollo y se insta a planear la misma; en 1988 comienza un período de recesión para la inflación, estabilizar es el nuevo concepto. En 1990 se especula entrar en plena competencia productiva y comercial contra poderosas naciones productoras de insumos y se agrega la opción de pertrechar caminos comerciales a través de un tratado de libre comercio.

No dudamos que el comercio exterior sea una fuerza imprescindible de ingresos para el Estado, sea ventas de sus propios productos e inclusive ahora de servicios de asesoramiento en materia química y por otro lado los impuestos de importación y aranceles que se le imponen a los países interesados en exportar su productos hacia nuestro país, pero hay que considerar lo siguiente :

- a) La mayoría de nuestras empresas son denominadas maquiladas.
- b) No contamos con ningún holding empresarial en país alguno.

c) No tenemos industrias florecientes en ningún ramo.

d) Contamos sólo con tecnología importada, que difícilmente podremos revenderse a nuestros proveedores.

e) Importamos demasiados implementos refaccionarios.

f) Nuestra industria dista demasiado de reconvertirse en planos de maquinaria e instalaciones.

g) Materias primas sí las hay, pero no las transformamos al 100%.

h) Mano de obra en exceso; barata y no calificada.

Como éstas agravantes, estamos concientes de que México sólo obtendrá beneficio económico resultante de su exportación de materias primas y de mano de obra barata; difícilmente competiremos con las altas tecnologías japonesas, alemanas, americanas, etc., es decir, por lo menos no a corto plazo; no creemos que sea una decisión acertada muy al contrario, se obliga a hacer una transformación radical al entrar en una competencia libre; México no obtendrá beneficios palpables, porque para efectuar dicha reconversión, las empresas necesitan obtener recursos financieros frescos y apasivarse en dólares por la adquisición de maquinaria moderna importada y de implementar sistemas actualizados a sus instalaciones; además de atraer capitales dispuestos a complementar sus expectativas de desarrollo. Reconvertirse además incluye que el Estado no pueda propiciar estos recursos por su carencia presupuestal y una creciente inflación e inclusive lo gravan por apasivarse, de tener una ganancia inflaciona

ria que no reciben en efectivo, pero si lo tienen que pagar y que le gravan sus activos por ser inversiones nuevas con el impuesto activo, tenemos la conclusión de que México en materia económica seguirá siendo el país propenso a un endeudamiento mayor, no producirá en corto plazo productos de calidad, además de que la población prefiera mil veces artículos de marca reconocida y extranjera que un producto mexicano que muchas ocasiones costó más producirlo aquí que importarlo.

La diferencia en precios y en calidad otorgan a México pocas oportunidades de competir.

Su efecto inmediato no se dejará esperar, muchas pequeñas y medianas industrias van a quebrar, ante este monstruo competitivo, otras muchas se volverán dependientes totalmente de las empresas externas, si es que no se fusionan. El fisco va a perder en su función recaudatoria, en virtud de que el cierre masivo de las empresas de este tamaño será en impacto, más grave que si dejaran de funcionar las macroindustrias, aumentará el desempleo .por proporción y disminuirá el producto interno bruto y los ingresos por I.S.R., I. V.A., Impuesto al Activo y además propiciará una creciente economía subterrnea.

- 7) Estamos concientes, de los grandes efectos que la inflación ha traído para todos los sistemas económicos que integran tanto a la nación y a las empresas que en ella tienen sus instalaciones. Igualmente tanto las políticas financieras del Gobierno Federal como las de las empresas, han tenido

que buscar la manera de expresarla en sus estados financieros respectivos, aún más ya analizada ésta, no creemos que aún con el pacto solidario, firmado por los representantes de los sectores productivos del país logren mantener por mucho tiempo sus efectos. Lo anterior, está avalado por el solo hecho de la emisión de un nuevo billete de \$ 100,000.00 que fué impreso en 1989 y puesto en circulación hasta el mes de octubre de 1991, lo cual es símbolo inexcusable de que no puede hablarse de una disminución real de la inflación. Por lo tanto, no especulamos al decir que nuestra economía política está fundamentándose en una posición una vez más subjetiva que indudablemente los sectores sociales y empresariales tendrán que considerar para sus futuras y negativas presentaciones de la inflación.

Llámesese como quiera, dicha especulación comienza una vez más a inquietar a la población, pues los "ajustes" a los precios por parte del sector empresarial de los productos de principal importancia y sin aumentar el salario ó sueldo en esos mismos términos, deja en desventaja al principal sector que creemos está cumpliendo con su parte ; el sector obrero ! -- que también es el principal afectado. Por lo anterior, tampoco se puede decir que exista un pacto puesto que ya al incumplirse por cualquiera de uno de los coparticipantes en éste y otorgarse ventajas a otro en forma "suave" hace de este instrumento de disertación sea una careta. No obstante, -



psicológicamente para la población que lo ha aceptado a regañadientes, no se sienten tan presionados por una inflación declarable teniendo con ello una ventaja. Estabilidad social.

- 8) Con lo anterior, la inflación juega un papel importante en las políticas económicas y sobre todo en las que derivan de éstas; tal como lo es la fiscal. Indudablemente la situación financiera del Estado y atribuible a los sujetos de aplicarla, tienen un marco constitucional al cual se tienen que apegar.

Precisamente nos llamó la atención que los pronunciamientos normativos constitucionales bajo los cuáles se dicta la jerarquía se imponen, soslayando el derecho. La Constitución Mexicana, no obstante de que es una de las obras más ricas en preceptos ideológicos adoptados del derecho francés; carece de una acción que creemos muy relevante; no se actualiza.

Situación que ha originado controversias de interpretación y de ejecución de sus normas; se pasan por alto que la ley es el máximo marco jurídico, se utiliza en forma unilateral y a conveniencia del estado, parece obvio decir esto, pero si en realidad lo vemos desde el punto de aplicación no dudaremos en imputar esto. Si la Constitución Mexicana ha tenido en estos últimos años adecuaciones; como lo fueron los artículos

Los 123 y 27, quiera decir que es posible actualizarla en to  
dos sus artículos restantes, para buscar la uniformidad y  
formalidad adecuada a nuestras necesidades jurídicas reales,  
pero no se hace.

Refutando la idea de que aunque nuestra constitución sea re  
sultante de ideologías demócratas, no es ésta un libro sagra  
do ni lo que dictó el Congreso de 1917, es inamovible;  
la Constitución busca otorgar derechos y dictar las responsa  
bilidades a que cada mexicano se hace acreedor, sobre todo  
es resultado de pugnas políticas que buscaron dar equidad y  
justicia a todos. No sólo el Estado.

Actualizarla, redundaría en grandes beneficios conjuntos;  
brindaría una participación coherente entre Estado y Goberna  
dos; fincaría políticas más idóneas sin necesidad de copiar  
las. También daría mayor claridad a la aplicación e inter  
pretación de sus artículos como lo es el artículo 31 en su  
fracción IV, en la que se obliga a contribuir con el Estado  
para solventar sus gastos y propiciar servicios públicos;  
obstaculizando las posibilidades de hacer de los tributos ó  
contribuciones ruinosos y antieconómicos para ambos.

- 9) Continuando con nuestra investigación, descubrimos que es de  
interés muy en particular, que nuestra administración públi  
ca no toma la expectativa y de vincular a nuestro país con  
sus carencias tecnológicas y comerciales con las crisis eco

nómicas. Este hecho fué de instaurar modelos económicos no adecuados, por suponer que teníamos un país en vías de desarrollo; ó puede explicarse de la siguiente manera: se pusieron en marcha políticas que se utilizan en sistemas económicos desarrollados, dentro de un país como México, el cual - apenas se encuentra en principios de serlo.

Esto implicó simplemente el desquisamiento político, su resultado la crisis.

- 10) Disertando en la materia fiscal y causa de este tema en mayor importancia, analizamos los dictámenes de ley, que son discutidos en sesiones parlamentarias para su sanción ejecutiva como lo marca la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 72.

Todo impuesto aprobado surge precisamente de estas discusiones siguiendo el procedimiento legal. De lo anterior, y recalcando nuestra posición de simples observadores nos percatamos de lo siguiente :

Los presupuestos de Ingresos y Egresos de la Federación, no parten de bases contables públicas objetivas, y que sus programas de financiamiento sólo son simples sobre estimaciones, mismos que al ser proyectados año con año tienen su efecto justificatorio; es decir, si se obtienen cifras reales de los gastos y se comparan contra lo estimado, surgirá

la noticia de que se han disminuido los déficits públicos. En forma inversa, si se comparan los ingresos estimados contra los reales puede resaltarse que se cumplieron los programas de recaudación, puesto que los ingresos estimados siempre estarán más abajo que los obtenidos.

No obstante, que la Secretaría de Programa y Presupuesto tiene implantado un sistema integral de información del comportamiento del gasto público, realmente cada organismo cuenta con contabilidades muy en particular, que al final se integran en partidas estandarizadas, el efecto de esta situación es que por no existir criterios contables perfectamente definidos; se divage en las partidas presupuestales, es lo que la información originada en las dependencias sea heterogénea y no comparable, aunque se conjunte, su resultado son cifras ficticias.

Por lo que se puede concluir a este punto, que las cifras que conforman los presupuestos de Ingresos y Egresos sustentadas en bases subjetivas pueden provocar lo siguiente :

I) Que la política económica contemple cifras irreales prefijando objetivos muchas veces inalcanzables.

II) Que las dependencias públicas, tal como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en específico; contemplen objetivos drásticos a cumplir, una política fiscal agresiva.

11) Considerando únicamente a los ingresos que percibe el Estado, se definió claramente sus fuentes; derivados de esto y contra de muchas opiniones nos atrevemos a decir que el Impuesto so bre la Renta no ha sido en toda su vida de importancia rele vante para el Estado.

Primero, porque en los primeros cinco años desde 1975 a 1980, fué instrumentado como un "COMODIN", atendiendo a la necesidad del Estado de mantener productivos a sus sectores, por eso fué que indicamos que el impuesto en sí fué tratado para aspectos promocionales y no con ideas de recaudación.

En segundo plano, el petróleo tenía la expectativa de atraer mayores ingresos en forma de productos financieros.

En tercer lugar, se tenía la idea de que se obtendrían mayo res ingresos vía personas físicas; porque en conjunto tributa rían más que las propias empresas.

Por eso y durante los quince años estudiados se denotó un des gravamiento en forma continua a estos contribuyentes en sus tasas impositivas.

Desgravamiento directamente involucrado con los tropiezos co merciales que el hidrocarburo presentó en 1980, 1986, etc., y que pusieron a pensar a los legisladores que este ingreso no estaba en manos del Estado manejarlo, en cambio el I.S.R. sí

era posible, incluyendo que la inflación estaba mermando sus ingresos; propiciando las bases para los cambios trascendentes en 1987 .

- 12] Este trabajo nos ha motivado por las conclusiones a las que hemos llegado; tanto en materia política y económica, aunque no seamos profesionales en éstas, de igual manera el conocer más a fondo las circunstancias jurídicas que involucran a los pagos provisionales del I.S.R., nos plantea nuevas posiciones que vinculan a nuestra carrera con el derecho fiscal y constitucional. Con el primero lo estamos, en virtud de tener una íntima relación con preceptos legales que se tienen que interpretar y aplicar, por los distintos impuestos - que a las empresas les confiere, sabedores de que podremos efectuar los trabajos profesionales que se requieran, sin menoscabar en su patrimonio, e inclusive sin atentar contra la legalidad que impera en estos ámbitos.

Por tal motivo, nuestra inquietud abarcó temas relacionados al marco jurídico fiscal que atañe a los impuestos y muy en especial al procedimiento del cálculo denominado anticipo ó pago provisional. Esta inquietud tuvo a nuestro parecer las siguientes consideraciones :

- a) El Derecho Procesal Mexicano y el Constitucional, involucran en su estudio a los impuestos, mencionando en forma t~~e~~c

nica muchos conceptos de elementos que integran a un pago provisional del I.S.R. en forma jurídica, procediendo a justificar las características que tienen los impuestos justos, proporcionales y equitativos, estos elementos por ser originados en la ideología y la jurisprudencia como lo denotamos en el trabajo desarrollado en los Altos Tribunales de Justicia, ha tenido muchos problemas de interpretación. Se definió que lo de proporcional, simplemente es una regla matemática y que no tiene nada que ver con una esencia de derecho; pero éste a su vez se critica muy ferozmente por las iniciativas privadas en virtud de que su observancia no está definida firmemente por juristas; aplicándose a la mejor conveniencia del sistema impositivo, proporcionando desequilibrio entre los estudiosos de las materias fiscales y las administraciones financieras. Un caso como lo anterior, fué el de manejar el término "proporcional" en situaciones distintas y eliminar la tabla del artículo 13 del I.S.R. 91 para base nueva, que contemplaba una progresiva porcentual de acuerdo a los ingresos que obtuvieran y tributar un 42% para adjudicar un 35% fijo sobre cualquier ingreso obtenido, presentándose repercusiones financieras para pequeñas empresas.

Pues como se observó, éste fué un manejo de interpretación. El precepto de progresivo, que tantas veces se manejó para efectos de ubicar los niveles y sus grados de tributación,

han quedado en el olvido, pues al manejarse una tasa fija, lo progresivo quedó inexistente; violando unas de las garantías que tantas veces el propio Estado defendió para contravenir a los demandantes ante juicios que los contribuyentes entablaban en aplicación a los procedimientos administrativos de interpelación fiscal.

Lo de equitativo, sólo es un ejemplo de simple doctrina jurídica, lo justo queda en duda por los efectos financieros.

- 13) Aunado a lo anterior, al menos didácticamente no comprendemos que línea se sigue y que motivos forzan a los juristas a dictar resoluciones a contingencias normativas para luego contraponer tal disposición con otra. Lo decimos con el afán de comprender mejor y con objetividad tales inconsistencias. Si se dictó en tiempo por un máximo jurado que los pagos provisionales eran anticonstitucionales ¿por qué revertir tal tesis?

Lo cierto es que se pagan o por lo menos se enteran.

No estamos en una posición de juzgar al sistema de derecho que nos rige, pero en estos casos, se da pauta a dudar de que existe un derecho libre y sin tendencias. Este no se hizo para dictar disposiciones a priori o a conveniencias; se originó de un conjunto de pensamientos idealistas, para regular en forma objetiva los actos de los individuos, ac



tividades, etc., el sólo pensar que se suscitan esas anomalías, es considerado por nosotros como una clase de derechos divagantes, faltos de calidad jurídica.

Aunque el lector pueda interpelar tal opinión, creemos que las convicciones deben analizarse desde el punto de vista de las situaciones reales, desde la misma historia, con cifras objetivas; estamos convencidos de que toda doctrina que apoye el buen desempeño del derecho se juzgue con imparcialidad y contemple siempre un derecho actualizado. Inclusive podemos argumentar en nuestra conclusión acerca de actualizar a la constitución por lo siguiente :

- Estamos de acuerdo en que se contribuye con el Estado en su ingreso; para bienestar social, que se efectúen los pagos y cumplir con el artículo 31, fracción IV.
- También es aceptable que los juristas que dictaron que si procedían los pagos provisionales, consideraron la necesidad imperiosa de obtener los anticipos del impuesto anual, pero la misma Constitución debe marcarlo así, aunque se disponga en leyes complementarias como el I.S.R.
- Por otro lado, por que el artículo 31, fracción IV así lo dicta y debe contribuirse con el estado anualmente; nunca habla de una periodicidad más corta.

Ejemplificaremos; que si el Estado impuso el 2% sobre sus activos, gravámen considerado como doble ó semejante al I.S.R., los juristas dictaron que se efectuarían para cumplir con el artículo referido, no se dió explicación objetiva alguna sobre que gravaba ó la distinción entre lo que grava el I.S.R. y el impuesto referido. Otro caso lo fué el hecho de indexar a la inflación los créditos fiscales y gravar a las ganancias inflacionarias que obtienen empresas, también se excuso con este artículo ¿Hay que cumplir con el artículo 31 fracción IV?. Este artículo es tan abierto en su comprensión que cualquier corriente doctrinaria que se juzgue como se juzgue; no tendrá forma de contravenir tales disposiciones de cumplimiento; en razón de que ni aún en la interpelación fiscal con los procedimientos administrativos se tiene la garantía de ganar un juicio contra el Estado, porque este artículo lo ayuda a salir adelante. Incluyendo que se analice que los impuestos cumplan ó no con las características de: Justos, Equitativos y Proporcionales.

14) Dentro del análisis efectuado a la evaluación de los pagos provisionales del I.S.R., y aludiendo a quince años, éste ha aumentado su importancia dentro de su participación económica como Ingreso Federal.

De 1975 a 1979: Fué instrumentada como un Comodín que apoya a las empresas, al no tener grandes cambios normativos. El mayor gravámen se tenía en los contribuyentes menores.

De 1980 a 1986 : Comienza a tener una serie de modificaciones porque se detectó que los ingresos por exportación de petróleo no son confiables y seguros.

Además se prevé una depuración gradual de sus articulados; como una de las medidas contra la evasión fiscal; ya que al tener deficiencias de interpretación, otorgaba muchas facilidades a los contribuyentes para efectuar el fraude fiscal.

Comienza a manejarse la idea de que los impuestos tienen deterioros en su tiempo de percepción por los efectos inflacionarios, por lo cual surgen propuestas para modificarlo.

De 1987 a 1989 : El I.S.R. es cambiado radicalmente, se instauran dos bases distintas y se complementan entre sí para tributar haciéndose más compleja al determinar los pagos provisionales.

Incluyendo que en tal procedimiento aparecen nuevos conceptos muy complejos de interpretar.

El año de 1988, fué sin duda un año en el cual se trataron de componer todos los errores que provocaron los ajustes a la ley e inclusive, manifestando su inadecuada plneación.

1989 :

No se respeta la propia disposición del de nominado periodo de transición al eliminar se en este año en la cual se había sustentado la aplicación de porcentajes en 20%, 40%, 60%, 80% para cada año posterior al de 1987, para complementar el pago provisional del I.S.R. considerándose una inconsistencia legal.

Ademis, se instaura el polémico 2% sobre el activo de las empresas, refutado en Juzgados Fiscales e inclusive ante la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el cual se examinó su probable doble tributación y el cual era afectado contra el I.S.R. calculado, sansionándose a su favor de la implantación y anulando aparos.

1990 a 1991 :

En estos años el I.S.R. aún mantiene cambios dentro de sus elementos.

De este modo nuestro impuesto sobre la ren  
ta, puede manejarse como si fuera un indica  
dor económico, ya que como vimos este últi  
mo planteamiento estuvo directamente rela  
cionado con sus cambios.

El I.S.R. resulta ser hoy en día la princi  
pal aportación de valoraciones, criticas,  
análisis e inclusive de situaciones jurídi  
cas apelantes.

Dentro de su perspectiva en el sistema impo  
sitivo y previendo su misma evolución, al  
I.S.R. también le espera un declive, no de  
cimos que este vaya a desaparecer como todo  
lo que existe, pero atendiendo a su constan  
te transformación es muy probable que en lu  
gar de perfeccionarse, tienda a volverse  
tan confuso y poco aplicable que se tenga  
que recurrir a constantes evoluciones y co  
rrecciones a sus deficiencias de aplicación,  
primero porque hasta la fecha su compleji  
dad "vuelve loco" a los contribuyentes. Has  
ta ahora sus fundamentos legales comienzan  
a tener dificultades jurídicas por sus ade  
cuciones que no soslayan que algunas de

ellas sean anticonstitucionales. Así su mis  
ma evaluación necesita argumentos de peso pa  
ra que modifiquen sus preceptos en forma ra  
dical nuevamente.

Su ciclo a nuestro parecer comienza a cerrar  
se, en virtud de que su evolución ya alcanzó  
el clima de perfección. Se intenta modifi-  
carse pero en lugar de perfeccionarlo, se es  
tá incurriendo en graves faltas de aplica  
ción, al grado de que la propia Secretaría -  
de Hacienda y Crédito Público ha manifestado  
en diversas resoluciones que sobrepasan las  
trece por correcciones.

Tal como lo afirmamos, si el año 1987 fué  
el del cambio radical, 1988 fué el año de  
las correcciones al I.S.R. mismo que demos  
tró que ese cambio trascendental no fué pla  
neado.

1989, confirma que su planeación incorrecta  
terminó tan mal como comenzó, pues el hecho  
de "borrar" del plano fiscal el periodo de  
transición confirma que su planeación fué -  
incorrecta, pues está siendo sujeta a constan  
tes aclaraciones en resoluciones misceláneas;

después de una planeación; pues el hecho de "borrar del plano fiscal el período de transición anticipadamente e implementar un 2% gravando los activos de las empresas como medida preventiva al fraude fiscal ó evasión nos indica la gravedad de dicha disposición; pues este impuesto nuevo no sólo busca proteger los ingresos federales; también busca resarcir al fisco de las pérdidas que implicó la disposición de olvidar el sistema tradicional. Inclusive da pie a especular que no podían tenerse tres impuestos similares en un mismo período a calcular; considerando que se conservaran las dos bases de tributación e incluir al 2% al ACTIVO.

Suponiendo que el I.S.R. se estabilizara en cuanto a sus constantes modificaciones; no dudamos en lo absoluto que otros ya han comenzado a recorrer este mismo tránsito de perfección; tal como lo está presentando al Impuesto al Valor Agregado, considerado como uno de los más importantes. Pues ya comienza a mostrar su evolución :

- Primero al sustituir al Ingreso Mercantil de las empresas.
- Luego, se han perfeccionado sus tasas en tan sólo tres años después de su transformación.
- A éstas últimas fechas ya se ha dictaminado que el I.V.A.,

que atañen a las personas físicas cumpliendo ciertos requisitos habrá pauta para exentarlo artículo 2-D de la ley del I.V.A. No obstante, que nuestra Constitución indica claramente su tácita prohibición a exentar de impuestos a los contribuyentes.

Finalmente a este punto en particular, nuestro sistema impositivo, a pesar de que tiene mucha influencia de otros países, tal como sabemos pues el I.S.R. tiene influencia de Argentina, el I.V.A. de España, y el 2% de Estados Unidos de Norteamérica. Valdrá la pena decir "perfeccionar al I.S.R." ó es más propio indicar que se debe de amoldar a nuestra situación.

Porque para perfeccionar al I.S.R. ésta debió ser concebido de nuestras propias necesidades tributarias; lo segundo es más adecuado, incluyendo al mencionar que si el impuesto sobre la renta es un indicador económico, es un problema pensar que los cambios tienen que mantener una media entre los países que la originan de una de crisis, como la de Argentina a una superhabitaria como la de Estados Unidos. Entonces, nuestro sistema fiscal es un sistema mestizo, no netamente mexicano.

- 15) Fuera de todo contexto económico y político, y atribuyendo a nuestro Impuesto sobre la Renta su importancia como elemento para cumplir con lo estipulado constitucionalmente, su evolución en su cálculo de los pagos provisionales, merece su respectivo análisis.

El cálculo es en sí un procedimiento legal; debidamente asen



tado en la propia ley del I.S.R., este ha mostrado los efectos económicos como lo mencionamos; pero también ha manifestado las incongruencias tácitas de redacción, colocándolo en idea de todo contribuyente ser tema de plática, discusión y de cursos intensivos de estudio; para su correcta aplicación y observancia. Indudablemente el pago provisional, amén de considerarlo sólo un procedimiento para determinar las contribuciones, presenta hoy en la actualidad, una meta para todo contribuyente poder realizarlo, tal como lo es para todo contador, saber interpretar y aplicar sus bases; de este modo se valoró dicha evolución del mismo.

#### ESTRUCTURA DEL PROCEDIMIENTO :

Durante los primeros años de estudio de este impuesto; su importancia, fué limitada, por la razón de que su estructura no fué modificada en seis años, contados a partir de 1975 para situarse momentáneamente en 1980; siendo consistente su forma de calcularlo; en 1981 su estructura de conformar lo sufre las consecuencias de la depuración de la ley del I.S.R.; y sobre todo porque se utilizan términos nuevos como lo fueron: "renta gravable", "base gravable", "utilidad fiscal". Además de la instauración de la transparencia fiscal, transcurrieron seis años y en 1987, su estructura vuelve a contemplar cambios radicales; considerándose el "cambio trascendental de los pagos provisionales" y convirtiéndose en un cálculo muy complejo de entender; lo que originó movimientos a niveles intelectuales; para su análisis.

Análisis que fué dirigido a determinar el funcionamiento de los conceptos nuevos e innovares que la inflación orillo a fabricarse; tal como lo fueron : Ganancia Inflacionaria, Créditos y deudas inflacionarias; intereses; coeficiente de utilidad; etc.

Nosotros pensamos, que en sus momentos de evolución radicalmente ó no, la estructura no era tan importante, puesto que las formas tradicionales de hacerlo eran tan aplicadas, que no se notaba su importancia; sólo bastó para cambiar las reglas de como efectuarlo y como efecto inmediato se obtuvieron, críticas profesionales disertando una revolución inexistente; es cierto que se volvió complejo su forma de calcularse, inclusive es una reacción psicológica, tanto se acostumbró al contribuyente a una línea fácil y sencilla que cuando se enteró de dicho cambio, se sobresaltaron. No debemos olvidar, que en 1987, mucho se especuló sobre los efectos que estos tendrían, desde el aspecto de que para calcular las dos bases de tributación deberían de utilizarse el doble de personal, inclusive de su efecto sobre planeaciones fiscales tradicionales que no contemplaban este cambio; no obstante, que años atrás ya existían indicios de que el fisco indexaría la inflación a los impuestos.

Nuestra conclusión advierte un exagerado humorismo y sobretodo se le dió mucha importancia a la forma de calcularlo; más muy pocos, y dentro de su inquietud por conocer y saber aplicar las nuevas reglas, se olvidaron de que lo más importante era prever los efectos financieros, administrativos, jurídicos, que estos traerían; es decir se infló la "forma" y se menosprecio el

"fondo" de dichos cambios; no obstante de que autores de algunas ediciones, manifestaron sus inquietudes al respecto, de hecho dentro de nuestra recopilación bibliográfica localizamos abundante literatura tratando a la forma como lo importante. Y escasa información que implicará estas situaciones, visualizadas en su conjunto e inclusive logramos determinar que los propios libros editados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, contienen errores de interpretación, dándole la razón al contribuyente de su idea.

- 16) Nuestra impresión, definitivamente se apega a mencionar que la misma evolución del pago provisional del I.S.R. indica que la importancia no radica en su forma de calcularlo; sino en el fondo del mismo y reflejado en los efectos financieros, jurídicos, administrativos, por la interacción de los elementos que conforman la estructura del pago provisional.
- 17) Precisamente, el funcionamiento de los elementos y su manejo por parte de la Iniciativa Privada; han originado la lucha financiera entre el Fisco y las Sociedades Mercantiles, misma situación que nosotros la vinculamos a lo siguiente :
- a) La iniciativa privada, siempre buscará obtener los beneficios que la ley del I.S.R. deja entrever en sus errores de redacción, la interpretará a su beneficio.
- b) El fisco, por su lado aunque sea atentando contra la legalidad que se dicta; buscará una mayor recaudación, no importando el costo social.

Consideremos entonces a los principales elementos :

Ingresos Acumulables : Desde 1975 hasta 1987, se consideraron aquéllos que la empresa obtenía en bienes, crédito y efectivo; en 1987 se agregó el concepto "otros" para definir a aquéllos que no surgieran de estos, los ingresos inflacionarios, derivados de créditos y deudas que el contribuyente contraía, lo cual refleja una medida previsoría, de incluir a algún otro que a la ley se le olvidará citar, estos "otros" creemos ya vienen incluidos en los créditos; por lo tanto se antoja un poco exagerado remarcarlo por separado. Su configuración en cuanto a nombre la ley marca Ingresos Brutos, ingresos netos, ingresos acumulables, ingresos nominales.

En 1975, comenzó a mostrarse que los pagos provisionales estaban sustentados al resultado fiscal, sin embargo este sufría normas muy considerables porque las empresas deducían todo lo que gastaban, por eso fué ajustado los terminos de "normales y propios" para quedar en los "estrictamente indispensables para la operación de las empresas". Las deducciones en sí y hasta la fecha continúan ajustandose, inclusive en 1990 los cambios principales fueron sobre éstos conceptos.

Otro elemento que ha tenido una influencia muy importante en la elaboración de los pagos provisionales lo ha sido el de los dividendos, aunque estos han sido regulados desde la propia transparencia fiscal no se ha podido contrarrestar sus constantes deducciones por concepto dividendos fictos, que son aquéllos dividendos que las empresas pagan a los socios accionistas u obligacionistas constantemente disfrazados de sueldos, intereses, pré-

tamos distribuyéndose fuera de todo contexto de norma administrativa que regula su distribución, como lo es el efectuar asambleas de accionistas y asentamiento en libro de actas.

El costo, elemento que después de sufrir la adecuación de que prime no eran deducibles en forma estandarizada para las empresas; después sobrevino una clasificación a los costos, indicándose que las empresas lo podrían deducir de acuerdo a los costos representativos de sus giros.

Finalmente, este concepto, se cambia por el de compras.

Es decir, se otorga la facultad de disminuir del resultado sólo las adquisiciones de materias primas, excluyéndose de forma radical, los gastos de la empresa por concepto de mano de obra y gastos indirectos, fué efectuado con el fin de que las empresas sólo reconozcan una sola vez tales gastos y evitar su indebida duplicación.

La deducción adicional, es sólo implementada dentro de los pagos provisionales para suavizar los efectos de los pagos provisionales.

- Otro elemento muy importante para efectos de las empresas, es las pérdidas fiscales, no son iguales que las pérdidas contables, anteriormente sí existían pérdidas fiscales en los resultados fiscales, las empresas NO EFECTUABAN PAGOS PROVISIONALES, después de que el fisco observa que no obstante a que se obtuvieran éstas, deberían de enterarse al fisco mediante declaración en forma informativa. Después, se dispuso su aplicación en "Carrie Back", es decir,

uno hacia atrás y cuatro hacia adelante desde el ejercicio donde se originen; posteriormente, con la indexación de la inflación se propone a las sociedades mercantiles a reexpresarlas y amortizarlas en los cinco años posteriores, como facilidad para las empresas se indicó que si existía algún remanente éste podía expresarse también, pero con la condición de que si no se terminaba su amortización en el período determinado se perdería su derecho a amortizarla.

Como observamos, la interacción de estos elementos dentro de la estructura legal del comportamiento de los pagos provisionales, tienen un gran significado. No surte efecto aquél logaritmo matemático que reza " El orden de los factores no altera el producto ", teniendo como conclusión a éste aspecto :

- Que el fisco dispone de estos elementos y los coloca dentro del procedimiento a tal manera que las empresas obtengan siempre un resultado positivo que refleje en sí un pago.
- Que son implementados tales posiciones dentro del procedimiento legal, que en cierta forma, proporcione al fisco la seguridad de que el contribuyente cumpla la legalidad impositiva, a pesar de que en algunos casos se violen sus garantías individuales;
- Que el fisco en sus constantes cambios y principalmente a partir del efecto inflacionario en la determinación del im-

puesto con conceptos nuevos, no observa los principios de contabilidad, violándolos ó haciéndolos violar a las empresas, como es el caso de los intereses y ganancias inflacionarias que irrumpen el principio de periodo contable.

Por su lado el contribuyente, atendiéndose a la jurisprudencia dictada y en su papel de "interprete", buscará la forma no de evadir en primera instancia, sino de disminuir bajo su marco legal, los impuestos que le corresponden.

18) Cada modificación que se ha hecho al procedimiento legal del cálculo del I.S.R., está altamente vinculado al aspecto de fiscalización que la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha instaurado.

También, cada efecto que tienen estas modificaciones, obligan al contribuyente mayor a planear financieramente sus repercusiones. Las cuáles deben incluir las repercusiones inflacionarias y las fiscales y extrafiscales. Estas últimas tienen una influencia en los flujos de efectivos que manejan las empresas. Pues el cálculo provisional, será una suma a aprovisionar para cumplir las contingencias fiscales; en caso contrario, las multas y recargos.

Dentro de su planeación financiera, las partidas como las deducciones inversiones, ganancias, tienen que estar debidamente planeadas de tal manera, que presenten las características

ticas suficientes para deducirse y aplicarse en el procedi  
miento.

Siempre será sano, que las empresas busquen apalancar este tipo de pagos con reservas que no tengan nada que ver con nuevas inversiones ó fondos que puedan originar confusiones a las autoridades fiscales, cumplir con su participación al estado.

Sin en cambio, nunca estarán de acuerdo en pagar ese impues  
to, y buscarán utilizar los errores del fisco para hacer va  
ler su interpretación. Pues precisamente de esta surge la posibilidad de pagar lo menos de impuesto, bajo el carácter de legalidad imperante y que financieramente hará que la em  
presa optimice sus recursos apagar y maximice los recursos a invertir.

- 19) Muy ligado a lo anterior, las empresas dependen en alto gra  
do que su información financiera y contable, presente las ca  
racterísticas que se han dictado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Los efectos administrativos se pue  
den cuantificar invariablemente, muy a su interés y posibi  
lidad de contar con personal idóneo, y con asesoramientos debidamente actualizados e inclusive, el apalancar sus poli  
ticas financieras dependen en un alto grado de la capacidad de organización administrativa que las empresas presenten; pues se tendrán los implementos tanto técnicos y contables



acordes a contingencias de materia impositiva y poder cum  
plir con sus enteros provisionales, a tiempo sin menoscabar  
su patrimonio. Sobre todo aprovechar los plazos de calcu  
larlos, a pesar de que estos se vuelvan complejos, siempre  
habrá una salida acorde para tales circunstancias; de hecho  
las empresas cuentan ya con la tecnología computarizada pa  
ra efectuar los cálculos; lo que origina que se implementen  
debidas funciones de supervisión y capacitación al personal  
que los elabora y sobre todo que la empresa contara con un  
equipo de profesionales que avalaran y garantizarán su bue  
na imágen ante Hacienda.

20) Aunque sabemos, que la magnitud de una unidad económica como  
lo es una empresa particular es menor que la institución de  
la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, gran parte de  
las funciones administrativas . tienen entre ellas un deno  
minador, cerrar el ciclo de percepción de los Ingresos Fede  
rales. Su importancia debe ser afecta a innumerables estu  
dios de simplificación y aplicación de sistemas adminstru  
tivos coherentes con las disposiciones fiscales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, carece y dista  
de tener un sistema adecuado.

Nos atreveríamos a decir, que lo primero que deben de hacer  
se es :

- Evaluar a su personal, a fin de efectuar una redistribución acorde a los perfiles de cada uno de ellos.
- Valorar sus sistemas de operación en recepción y atención al Contribuyente.
- Capacitar a su personal pues desorientan al mismo contribuyente.
- Efectuar una retrospectiva administrativa a fin de determinar sus anomalías más frecuentes; no buscarlos tanto en foros nacionales de consultas; es necesaria la participación de profesionales con alto prestigio profesional;
- Aplicar el rigor de la ley a funcionarios deshonestos; en una sola palabra se debe efectuar una : Desburocratización masiva e integral.

21) El efecto jurídico, da hincapié a contemplar una vez más a nuestro derecho, que los cambios fiscales deben prever garantizar a los contribuyentes justamente; debe otorgar la garantía de no ser ruinosos y que se pueda corroborar ésta confianza con una redistribución inmediata al enterarse el pago provisional, sin descuidar el marco legal que cubre y otorga derechos al contribuyente, tanto como el derecho que faculta al Estado de percibir esa contribución.

Los efectos de las violaciones a las reglas de tributación; son desde remoción que es la forma lícita de eludir el pago

de los impuestos. Lo que se vincularía al cierre masivo de empresas por una crisis económica; así también, la retrotraslación es la absorción de los impuestos que financieramente no benefician al contribuyente. La protraslación que es cuando algunos empresarios aumentan a sus bienes y servicios los impuestos pagados. Hasta la evasión y elusión fiscal. Casos no más graves que los anteriores y altamente perjudiciales para ambos coparticipes.

22) Como respuesta a estos efectos jurídicos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha instaurado medidas de fiscalización permanente que han sido consideradas como violatorias a preceptos constitucionales; en forma directa o indirecta, "la cruzada fiscal" es sólo un programa que ha sido ejecutado desde 1955; que tomó fuerza en 1976 con la creación de las Administraciones Fiscales, hasta la fecha incluye en ella toda la gama de formas que tiene el fisco para hacer valer la ley fiscal; denominándose esta "Territorio - Fiscal", por los empresarios mexicanos.

23) A su vez, las disposiciones fiscales complejas y difíciles de entender, aunadas a una predisposición financiera a pagar lo menos posible e incluso a no hacerlo y obtener beneficios de un bien de un tercero, hacen de un sistema fiscal un círculo vicioso; ahora nos encontramos que al empresario

se le persigue por oficio; se le detiene como a un delin  
cuente común; aplicándole lo que en Suiza en 1953; un tal  
Shinder denominó como "Ladrones de cuello Blanco".

- 24) De los dos puntos anteriores, creemos que existe más que una pugna de intereses; existe ya una batalla declarada; porque por un lado, es cierto que debemos contribuir; pero el hecho de perseguir a los empresarios; de indicar que to da tentativa se pague con penas corporales, sólo está poniendo en claro que el estado está atentando contra las garantías individuales de los responsables de las sociedades morales, e inclusive cualquier otro funcionario u profesional que se atreva a indicar formas planeadas para reducir los impuestos.

- 25) Las diversas corrientes doctrinarias que analizan los procedimientos administrativos de interpelación fiscal, ha retribuido mediante sus dictámenes; la facultad que tiene el Tribunal Fiscal de la Federación para hacerlos valer ante juicio.

De acuerdo con el acto impugnable; existe un procedimiento, pero en nuestra investigación creemos que debe otorgarse a éstos un valor más objetivo e imparcial; ya que detectamos que en la mayoría de ellos la ausencia de alguna prueba, pone en riesgo al patrimonio de las empresas. En muchos ca

sos, las empresas pierden su derecho de continuar sus juicios por la ausencia de tan sólo una prueba.

Por lo esencial de esto, es que el estado en pugna jurídica contra el contribuyente, tiene muchas ventajas. No así creemos, que ha sido acertado separar las contingencias administrativas de las netamente judiciales, pero se está cometiendo un error al permitir que se someten por actos administrativos a los responsables de las sociedades morales.

Con el aspecto de finalizar esta investigación, queremos puntualizar que tenemos la oportunidad de crecer en todos los aspectos, sin soslayar nuestra situación real, pero si continuamos con posiciones irreales, sólo tenemos que decir que es imposible.

## BIBLIOGRAFIA

- 01.- Algunos comentarios sobre aspectos contables y del Dictámen de los estados financieros ante la devaluación del peso mexicano.  
JUAN JAVIER MARTINEZ MONTAYO 1978
- 02.- Análisis de la Reforma Fiscal para 1983 .  
SALVADOR OLBARN ARREGUI  
Editorial Diana 1983
- 03.- Análisis del año de 1979. La economía mexicana.  
Ediciones Bancrecer. 1979
- 04.- Ayala Anguiano Armando.  
José López Portillo, Secretos de un sexenio.  
Editorial Grijalba septiembre de 1984
- 05.- Adecuaciones fiscales 1988 .  
Subsecretaría de Ingresos, Dirección General de Servicios y Asisten  
cia al contribuyente de la Dirección General de la Comunicación.  
Talleres Gráficos de la Nación.
- 06.- Banca y Estado (Empresarios)  
El conflicto durante el Gobierno de José López Portillo 1976-1982.  
ROGELIO HERNANDEZ RODRIGUEZ.  
Editorial Flacso. Mayo de 1988

- 07.- Bolsa de Valores.  
Estrategias y Perspectivas.  
ROBERTO GUZMAN M.  
Grupo Editorial 1988
- 08.- C.P. Calvo Langarica Cesar.  
Estudio Contable de los Impuestos.  
Editorial Pac 11a. Edición octubre 1981
- 09.- C.P. Calvo Langarica Cesar.  
Estudio Contable de los Impuestos.  
Editorial Pac 12a. Edición abril 1982
- 10.- C.P. Calvo Langarica Cesar.  
Estudio Contable de los Impuestos.  
Editorial Pac 17a. Edición 1987
- 11.- C.P. Luna Santos Javier.  
Manual de Leyes Fiscales 1985  
Editorial fondo fiscal S.A. y Editorial Pac, S.A. de C.V.,  
Enero 1985
- 12.- C.P. Luna Santos Javier.  
Manual de Leyes Fiscales 1985  
Editorial fondo fiscal S.A. y Editorial Pac, S.A. de C.V.,  
Marzo 1984

- 13.- *Compendio tributario Ley del I.S.R. 1987.*  
*Editorial Instituto Nacional de Capacitación Fiscal.*  
*Ediciones INCAFI.*
- 14.- *Como proteger su dinero.*  
*ANGEL MATTIELLO.*  
*Editorial Pac, S.A. de C.V.*
- 15.- *Constitución Comentada.*  
*Escuela Nacional de Estudios Profesionales Técnicos.*
- 16.- *"Disposiciones conexas de la ley del Impuesto al Valor Agregado 1981"*  
*Hacienda. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*
- 17.- *Devaluación en México.*  
*LUIS PAZOS.*  
*Editorial Diana Mayo 1987*
- 18.- *Domínguez Mota Enrique; Calvo Nicolas Enrique.*  
*Estudio del Impuesto sobre la Renta para 1978.*  
*Docal Editores.*
- 19.- *El mercado de valores.*  
*Tesis de la Universidad La Salle.*  
*Sustentada por SERGIO MORENO VAZQUEZ.*



- 20.- Estudio del Impuesto sobre la Renta para 1977.  
ENRIQUE DOMINGUEZ MOTA.  
ENRIQUE CALVO NICOLAS.  
Docal Editores.
- 21.- Galvez Betancourt, Carlos "Tiempo de Cambios".  
(Comentarios Politicos y Sugerencias).  
Editorial Diana Edición 1989
- 22.- Guerrero Lara, Ezequiel; Cortina G. Quijano, Aurora; (Compiladores).  
"La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en materia de Impuestos 1917-1985".  
Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.  
Tribunal Fiscal de la Federación, Fideicomiso para promover la investigación del Derecho Fiscal y Administrativo.  
Segunda Edición Agosto de 1989
- 23.- Impacto de la inflación en el Sistema Contable.  
ALFONSO FRANCO BOLAROS.  
RENE MANANI OCHOA.  
Editorial Pac.
- 24.- Inflación efecto y tratamiento contable.  
BAXTER W. T.  
Editorial Edición

- 25.- *Invierta en la Bolsa guía para inversiones seguras y productivas.*  
**ALFREDO DIAZ MATA.**  
*Grupo Editorial Iberoamerica CACU.*
- 26.- *Iniciativa de ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fi  
cal 1989.*  
*Presidencia de la República Edición 1989*
- 27.- *Iniciativa de ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fi  
cal 1990.*  
*Presidencia de la República noviembre 1989*
- 28.- *Iniciativa de ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas  
disposiciones fiscales.*  
*Presidencia de la República noviembre 1989*
- 29.- *Iniciativa de ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas  
disposiciones fiscales 1989.*  
*Exposición de motivos y texto de la Iniciativa de ley,*  
*Diciembre de 1988*
- 30.- *Impacto de la inflación en el Sistema Contable en la valuación e in  
formación.*  
**ALFONSO FRANCO BOLAÑOS Y RENE MANANI OCHOA.**  
*Editorial Pac 1984*

- 31.- *La Estatización de la Banca.*  
LUIS PAZOS.  
Editorial Diana 1982
- 32.- *Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento 1986.*  
Talleres Gráficos de la Nación.  
Editorial Subsecretaría de Ingresos y Dirección General de Comunicación.
- 33.- *Ley del Impuesto sobre la Renta 1987*  
Leyes Editorial Fiscal y Laboral, S.A. de C.V.
- 34.- *Ley del Impuesto sobre la Renta 1965 - 1977*  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público.  
Subsecretaría de Ingresos Dirección General de Administración Fiscal Central. Gráficas Hacienda.
- 35.- *Ley y Reglamento 1980 I.S.R.*  
Hacienda. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 36.- *Lic. Gómez Valle Sara.*  
Legislación Fiscal.  
Editorial Banca y Comercio.  
Sexta Edición Junio de 1989

- 37.- *Los Activos Circulantes (un enfoque financiero y operacional).*  
*Seminario de Investigación Contable 1983*  
**ESPEJEL PEREZ JAVIER.**  
**MARTINEZ BARRIOS PEDRO ENRIQUE.**  
**SONI QUEZADA FERNANDO.**
- 38.- *Manual de Casos Prácticos del Impuesto sobre la Renta.*  
*Interpretación y Aplicación de las Reformas.*  
**JOSE PEREZ CHAVEZ Y ELADIO CAMPERO RIVERO.**  
**Editorial ECASA.**
- 39.- *Moreno Padilla Javier.*  
*Prontuario de Leyes Fiscales.*  
**Editorial Trillas 2a. Edición Febrero 1983**
- 40.- *Pagos Provisionales. Impuesto sobre la Renta. Sociedades Mercantiles*  
*1987 .*  
*Subsecretaría de Ingresos Subdirección General Técnico de Ingresos.*  
*Gráficas Hacienda.*
- 41.- *Pérez Chávez Campero Fol.*  
*Análisis Teórico y Desarrollo Práctico.*  
*Pagos Provisionales I.S.R.*  
**Editorial Tax 1a. Edición 1990.**

- 42.- *Revista Difusión Fiscal, meses de Enero a Diciembre.*  
*Secretaría de Hacienda y Crédito Público 1975.*
- 43.- *Sellerier Carbajal Carlos.*  
**CEVALLOS ESPONDA CARLOS.**  
*"Análisis del Impuesto sobre la Renta 1982*  
*Editorial THEMIS marzo 1982*
- 44.- *Taller Propedeutico de Reformas Fiscales.*  
*Instituto Nacional de Capacitación Fiscal.*  
*Ediciones INCAFI 1987*
- 45.- *Tasa complementaria sobre Utilidades Brutas Extraordinarias.*  
*Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*  
*Julio de 1977*