

00663



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRIA EN CONTADURIA

REGIMEN FISCAL APLICABLE A LAS EMPRESAS PETROQUIMICAS
DESINCORPORADAS DE PETROLEOS MEXICANOS

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN CONTADURIA

P R E S E N T A
FRANCISCO SOSA CULVER

A S E S O R :
M.B.A. MA. ANTONIETA MARTIN GRANADOS

CIUDAD UNIVERSITARIA, D.F. 2000



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mi Madre....

A todas y cada una de las personas que me impulsaron a concluir uno de los más grandes e importantes logros en la vida, quiero agradecerles por los consejos, observaciones y principalmente por sus críticas, las cuales no únicamente me sirvieron para la elaboración de esta tesis, sino porque también me han ayudado en mi superación profesional y personal.

A la M.B.A. Ma. Antonieta Martín Granados, por el apoyo recibido al haber aceptado dirigir este trabajo, mi más profundo agradecimiento.

A todos los integrantes del jurado, a la Universidad Nacional Autónoma de México, a mi Facultad muchas, muchas gracias.

A DIOS, A ÉL..... POR TODO

**RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LAS EMPRESAS
PETROQUÍMICAS DESINCORPORADAS DE
PETRÓLEOS MEXICANOS**

INDICE

	Pág.
Introducción	1
 CAPÍTULO I	
Proceso de desincorporación de Petróleos Mexicanos de la industria petroquímica.	5
I.1 Antecedentes	5
I.2 Desarrollo de la desincorporación	10
a) Trabajo inicial de la desincorporación	
b) Nueva estrategia para la industria petroquímica	
c) Constitución de empresas filiales de Pemex-Petroquímica	
d) Propuesta de empresas filiales a constituir	
e) Aspectos laborales	
I.3 Marco normativo de las empresas petroquímicas desincorporadas	23
 CAPÍTULO II	
Consideración acerca de la aplicación de la figura de escisión en la creación de las nuevas empresas petroquímicas.	26
II.1 La escisión mercantil	26
II.1.1 Introducción	
II.1.2 Definición de escisión	
II.1.3 Tipos de escisión	
II.1.4 Características de la escisión	
II.1.5 Ventajas y desventajas de la escisión	
II.1.6 Proceso legal para la escisión	
II.1.7 Extracto de un acuerdo de escisión	

II.2 Efectos fiscales de la escisión	43
II.2.1 Código Fiscal de la Federación	43
a) Definición fiscal de la escisión de sociedades	
b) Escisión, caso en que se considera enajenación	
c) Conservación de la contabilidad de la sociedad escidente	
d) Responsabilidad solidaria	
e) Dictamen fiscal obligatorio	
f) Aviso al registro federal de contribuyentes	
g) Aviso de cancelación del registro federal de contribuyentes	
h) Obligación de los federatarios públicos	
II.2.2 Impuesto Sobre la Renta	50
a) Acto de enajenación	
b) Acreditamiento del ISR pagado en el extranjero	
c) Pagos provisionales enterados por la sociedad escidente	
d) Primer ejercicio de las sociedades escindidas	
e) Segundo ejercicio de la sociedad o sociedades escindidas	
f) Pagos provisionales trimestrales	
g) Reducción de pagos provisionales	
h) Ajuste semestral	
i) Saldos a favor del ISR de la sociedad escidente	
j) Bienes adquiridos por escisión	
k) Ganancia en la escisión	
l) Costo fiscal para bienes adquiridos por la escisión	
m) Fecha de adquisición de activos fijos	
n) Saldos por deducir de inversiones	
ñ) Costo fiscal de acciones	
o) Pérdidas fiscales	
p) Estimativa de ingresos por las autoridades fiscales	
q) Reducción de capital social	
r) Transmisión de la cuenta de utilidades fiscales netas	
s) Consolidación fiscal	
t) Participación de los trabajadores en las utilidades	
II.2.3 Impuesto al Activo	73
a) Causación del impuesto	
b) Pagos provisionales	
c) Acreditamiento del impuesto al activo	
II.2.4 Impuesto al Valor Agregado	78
a) Enajenación de bienes	
b) Derecho al acreditamiento y saldos a favor	
c) Pagos provisionales	
II.2.5 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	80
a) Derecho al acreditamiento y saldos a favor	

II.2.6 Obligaciones en el INFONAVIT	80
II.2.7 Instituto Mexicano del Seguro Social.....	81
II.2.8 Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.....	81
II.3 <i>La enajenación como alternativa</i>	82
Desde el punto de vista de Pemex-Petroquímica	82
II.3.1 Código Fiscal de la Federación	82
a) Definición de enajenación	
II.3.2 Impuesto Sobre la Renta	83
a) Ganancia acumulable o pérdida deducible	
b) Reducción de capital	
II.3.3 Impuesto al Valor Agregado	85
a) Enajenación de bienes	
Desde el punto de vista de las S.A. de C.V	86
II.3.4 Código Fiscal de la Federación	86
a) Ejercicio fiscal	
II.3.5 Impuesto Sobre la Renta	86
a) Pagos provisionales	
b) Ajuste semestral a los pagos provisionales	
c) Deducción de inversiones	
II.3.6 Impuesto al Activo	88
a) Períodos de exención	
II.3.7 Impuesto al Valor Agregado	90
a) Pagos Provisionales	
 CAPÍTULO III	
 Cambio del régimen fiscal de las empresas petroquímicas con motivo de la desincorporación.....	91
III.1 <i>Evolución del régimen fiscal</i>	91
a) Derecho Sobre Hidrocarburos	
b) Derecho Sobre la Extracción de Petróleo	
c) Impuesto a los Rendimientos Petroleros	
d) Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	
e) Impuesto al Valor Agregado	
f) Contribuciones al Comercio Exterior	

g) Otros Derechos	
h) Aprovechamiento Sobre Rendimientos Excedentes	
i) Disposiciones generales	
III.2 <i>Modificación del régimen fiscal con motivos de la escisión</i>	100
III.2.1 Impuesto a los Rendimientos Petroleros	
III.2.2 Derecho Sobre Hidrocarburos	
III.2.3 Impuesto al Valor Agregado	

CAPÍTULO IV

Régimen fiscal de las empresas petroquímicas desincorporadas	106
IV.1 <i>Impuesto sobre la Renta</i>	106
IV.1.1 Consideraciones.....	106
IV.1.2 Elementos del impuesto	107
IV.1.2.1 Sujetos	
IV.1.2.2 Objeto	
IV.1.2.3 Base	
IV.1.2.4 Tasa	
IV.1.3 Determinación del ISR del ejercicio.....	109
IV.1.3.1 Con tasa general del 35%	
IV.1.3.2 Determinación del ISR a la tasa del 30%	
IV.1.3.3 Determinación de la utilidad fiscal reinvertida	
IV.1.3.4 Determinación del ISR causado en el ejercicio que se podrá acreditar contra IMPAC cuando se difiere parte del impuesto	
IV.1.3.5 Fecha de presentación de la declaración del ejercicio	
IV.1.4 Principales puntos a considerar en la determinación del ISR.....	111
IV.1.4.1 Factores de ajuste y de actualización	
IV.1.4.2 Momento de acumulación de los ingresos	
IV.1.4.3 Tratamiento fiscal de los anticipos	
IV.1.4.4 Adquisición de mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados	
IV.1.4.5 Dedución de inversiones	
IV.1.4.6 Interese, ganancia y pérdida inflacionaria	
IV.1.4.7 Utilidad o pérdida en venta de activos fijos	
IV.1.5 Modelo de conciliación contable-fiscal	123
IV.1.6 Pérdidas fiscales	123
a) Concepto	
b) Actualización de las pérdidas fiscales	
c) Plazos para la amortización de pérdidas	

d) Pérdida del derecho a amortizar las pérdidas	
e) Transmisión de las pérdidas	
IV.1.7 Pagos provisionales	125
a) Concepto y fecha de presentación	
b) Determinación del coeficiente de utilidad	
c) Procedimiento para determinar la utilidad fiscal estimada para calcular los pagos provisionales	
IV.1.8 Ajuste a los pagos provisionales	127
IV.1.9 Régimen de dividendos o utilidades distribuidas.....	129
a) Definición	
b) Cálculo del impuesto por los dividendos o utilidades distribuidas	
c) Cuenta de utilidad fiscal neta	
d) Cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida	
e) Cálculo del impuesto diferido proveniente de la CUFINRE	
f) Retención del impuesto a personas físicas	
g) Reducción de capital social	
h) Determinación de la cuenta de capital de aportación actualizado	
i) Plazos para el pago del impuesto sobre dividendos distribuidos	
IV.1.10 Participación de utilidades a los trabajadores	142
a) Determinación de los ingresos y deducciones para PTU	
b) Determinación de la renta gravable para PTU	
IV.1.11 Deducciones para efectos del Impuesto Sobre la Renta.....	144
IV.1.11.1 Requisitos generales de las deducciones	144
a) Requisitos de fondo	
b) Requisitos de forma	
c) Requisitos especiales	
d) Fecha límite para reunir los requisitos de deducibilidad	
IV.1.11.2 Partidas no deducibles	152
IV.1.11.3 Consecuencia de las partidas no deducibles al ser detectadas por las autoridades fiscales.....	154
IV.1.11.4 Como minimizar las partidas no deducibles	154
IV.1.12 Obligaciones de las personas morales.....	155
IV.2 <i>Impuesto al Activo</i>	156
IV.2.1 Consideraciones.....	156
IV.2.2 Elementos del Impuesto	156
IV.2.3 Periodos de exención	157

IV.2.4 Conceptos que integran el activo del ejercicio y determinación del promedio anual	158
IV.2.4.1 Activos financieros	
IV.2.4.2 Activos fijos, gastos y cargos diferidos	
IV.2.4.3 Terrenos	
IV.2.4.4 Inventarios	
IV.2.5 Deudas del ejercicio	163
IV.2.6 Pagos provisionales	165
a) Fecha de pago	
b) Determinación del pago provisional	
c) Factor de actualización	
IV.2.7 Declaración anual.....	166
a) Fecha de presentación	
b) Determinación del impuesto del ejercicio	
IV.3 <i>Impuesto al Valor Agregado</i>	166
IV.3.1 Consideraciones.....	166
IV.3.2 Elementos del impuesto	167
IV.3.2.1 Objeto	
IV.3.2.2 Sujeto	
IV.3.2.3 Base gravable	
IV.3.2.4 Tasa	
IV.3.3 Determinación de la base.....	168
IV.3.3.1 Enajenación de bienes	
IV.3.3.2 Prestación de servicio	
IV.3.3.3 Uso o goce temporal de bienes	
IV.3.3.4 Importación de bienes	
IV.3.4 Traslado del Impuesto al Valor Agregado	170
IV.3.5 Momento de retención y entero.....	170
IV.3.6 Momento de causación	172
IV.3.6.1 Enajenación de bienes	
IV.3.6.2 Prestación de servicios independientes	
IV.3.6.3 Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes	
IV.3.6.4 Importación de bienes o servicios	
IV.3.7 Impuesto al Valor Agregado en región fronteriza	173

IV.3.8 Acreditamiento e impuesto acreditable.....	174
IV.3.8.1 Concepto de acreditamiento	
IV.3.8.2 Determinación del impuesto acreditable	
IV.3.8.3 Requisitos para el acreditamiento	
IV.3.8.4 Restitución del IVA por devolución, descuentos y bonificaciones	
IV.3.9 Casos especiales de acreditamiento.....	178
IV.3.9.1 Fusión y escisión	
IV.3.9.2 Inversiones o gastos en periodos preoperativos	
IV.3.9.3 Importación de bienes tangibles en región fronteriza	
IV.3.10 Fecha de presentación y pago de las declaraciones.....	179
IV.3.10.1 Pagos provisionales	
IV.3.10.2 Ajuste a los pagos provisionales	
IV.3.10.3 Declaración anual	
IV.3.11 Saldos a favor, acreditamiento o devolución.....	182
IV.3.12 Declaraciones informativas	183
IV.4 <i>Código Fiscal de la Federación</i>	183
IV.4.4 Consideraciones.....	183
IV.4.2 Registro Federal de Contribuyentes.....	183
IV.4.2.1 Registro de las petroquímicas, S.A. de C.V. ante la SHCP	
IV.4.2.2 Registro de inscripción de trabajadores ante la SHCP	
IV.4.2.3 Avisos a presentar relativos al RFC	
IV.4.3 Contribuciones	184
IV.4.3.1 Clasificación de las contribuciones	
IV.4.3.2 Momento en que se causan	
IV.4.3.3 Actualizaciones	
IV.4.3.4 Época y forma de pago	
IV.4.4 Causación de recargos.....	191
IV.4.5 Retención de contribuciones	193
IV.4.6 Formas oficiales	194
IV.4.7 Reglas generales sobre contabilidad	194
IV.4.8 Dictamen Fiscal de estados financieros	199
IV.5 <i>Principales obligaciones en materia de seguridad social</i>	201

IV.6 <i>Otras contribuciones y derechos</i>	201
IV.6.1 Consideraciones.....	201
IV.6.2 Comercio Exterior.....	202
IV.6.3 Ley Federal de Derechos en Materia de Agua.....	202
IV.6.4 Contribuciones Locales.....	204
a) Impuesto Predial	
b) Impuesto de Traslado de Dominio y Derechos Registrables	
c) Impuesto sobre nóminas	
IV.6.5 Otras contribuciones locales.....	205
 CAPÍTULO V	
Conclusiones y recomendaciones	206
Bibliografía	212

**RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LAS EMPRESAS
PETROQUÍMICAS DESINCORPORADAS DE
PETRÓLEOS MEXICANOS**

INTRODUCCIÓN

Las dificultades económicas y políticas por las que ha atravesado la nación, en las tres últimas décadas, han obligado al gobierno federal a tomar la dura pero necesaria decisión de llevar a cabo la privatización de la industria petroquímica del país, la cual hasta la fecha es una actividad exclusiva del Estado, dado que en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece que "corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales y que tratándose del petróleo y de los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos, no se otorgarán concesiones ni contratos, y que la Nación llevará a cabo la explotación de esos productos".

De lo anterior se desprende que, la privatización de la industria petroquímica no podría llevarse a cabo por estar expresamente prohibido en nuestra Carta Magna, sin embargo y debido a presiones del Banco Mundial, en el Gobierno de Carlos Salinas de Gortari, se estableció que PEMEX debería limitar su derecho exclusivo a producir un número máximo de 25 petroquímicos básicos y definir una lista de productos petroquímicos secundarios abiertos a la participación del sector privado.

Derivado de lo anterior, primeramente se llevó a cabo la reclasificación de los petroquímicos de básicos a secundarios y a mediados de 1992, se separaron los activos petroquímicos a través de la Ley Orgánica de PEMEX, creándose Pemex-Petroquímica, con la promesa de que esta subsidiaria no sería puesta a la venta. Cabe mencionar que México, es el único país en el mundo donde existe una clasificación de productos petroquímicos básicos y secundarios.

Como se puede observar e independientemente de estar expresamente prohibido por la Constitución y por la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, la desregulación de la industria petroquímica básica se logró mediante medidas administrativas las cuales redujeron el número de productos básicos de 34 que existían a 20, y posteriormente hubo otra disminución de 20 a 9 productos petroquímicos básicos.

Es evidente que la citada privatización no podía ser soportada legalmente con las medidas de carácter administrativo que se habían tomado, por lo que el 13 de noviembre de 1996, el Congreso de los Estados Unidos Mexicanos mediante decreto, reformó la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, identificando en términos específicos en dicha Ley los petroquímicos básicos. Asimismo y en esa misma fecha, el Ejecutivo Federal abrogó el reglamento de la ley, en materia de petroquímica, todo ello con el objeto de legalizar la privatización.

Otra problemática que tuvieron que resolver las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Secretaría de Energía, Petróleos Mexicanos y Pemex-Petroquímica, fue precisar el régimen fiscal aplicable a dicha privatización, concluyéndose que el tratamiento sería el de escisión de sociedades regulado en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, ha causado una serie de cuestionamientos y dudas dado que Pemex-Petroquímica (sociedad escidente), es un Organismo Descentralizado del Gobierno Federal sujeto a un régimen fiscal particular regulado en la Ley de Ingresos de la Federación, y la escisión de sociedades reglamentada en el artículo 228-Bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles es aplicable únicamente, como su nombre lo indica, a las sociedades mercantiles, por lo que es aparentemente contradictorio tratar de aplicar esta legislación, en materia de escisión, a Pemex-Petroquímica. La interrogante que surge de lo anterior es ¿ Es válido el uso de la figura de escisión cuando la sociedad escidente y las sociedades escindidas tienen reglamentaciones jurídicas y fiscales diferentes?.

Asimismo y sin llevar a cabo el estudio y análisis de la anterior pregunta, se definió como ya fue mencionado, que el tratamiento fiscal a emplear en la desincorporación de la petroquímica será el de la escisión, considerando como único argumento que al darle dicho tratamiento a la transferencia de los activos de la sociedad escidente, a las sociedades escindidas, fiscalmente no sería una enajenación de bienes y por lo tanto no causaría el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

Por otra parte y considerando la desincorporación como escisión, las empresas escindidas (S.A. de C.V.), han tenido la necesidad de incorporarse a un nuevo régimen fiscal, el cual no ha sido definido en su totalidad, por lo que no es posible fijar las bases a partir de las cuales se determinará el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales y lograr tener seguridad jurídica en el cumplimiento de las mismas, para evitar sanciones a los funcionarios de estas empresas, así como el pago de gastos de ejecución, multas, actualizaciones y recargos.

Siguiendo con lo anterior, la falta de toma de decisión con respecto a la definición del régimen fiscal que se les asignará a las nuevas empresas petroquímicas, está provocando rezago tanto en el cumplimiento de sus contribuciones, como en el registro y control de sus operaciones.

En virtud de lo antes descrito y con el propósito de coadyuvar al entendimiento del régimen fiscal propuesto para las nuevas sociedades petroquímicas, se estudiarán las causas, desarrollo y marco jurídico de la desincorporación. También se analizará la escisión mercantil y fiscal con el objetivo de establecer su legal aplicación, así como considerar la operación de la desincorporación como una enajenación de bienes.

Posteriormente se estudiará el régimen fiscal que actualmente regula a Pemex-Petroquímica (sociedad escidente), ya que de esto se desprende la problemática del régimen fiscal que se deberá aplicar a las nuevas empresas desincorporadas (sociedades escindidas).

Por último, se establecerán las obligaciones fiscales a que estarán sujetas las mencionadas sociedades escindidas y se analizarán los impuestos y derechos básicos de este régimen fiscal. Finalmente se expondrán las conclusiones y recomendaciones emanadas de esta investigación.

CAPÍTULO I

Proceso de desincorporación de Petróleos Mexicanos de la industria petroquímica.

I.1 Antecedentes:

La industria petroquímica tiene gran complejidad en sus operaciones y diversidad en sus productos, además presenta un conjunto de características que la distinguen de otros sectores industriales. El tamaño de sus plantas y su integración en complejos son elementos críticos de su competitividad, lo cual entre otras causas ha traído consigo la desincorporación de Petróleos Mexicanos.

La dinámica del proceso de desarrollo de la petroquímica en México ha pasado por fases bien determinadas: despegue (1960-1975), crecimiento acelerado (1976-1985), y consolidación (1986-1992).

En las fases iniciales de su desarrollo, el sector público, especialmente PEMEX, jugó un papel fundamental, invirtiendo para garantizar la oferta en volúmenes y precios adecuados. Posteriormente, después de un ciclo de crecimiento acelerado, hacia mediados de la década de los ochenta, la industria petroquímica empezó a manifestar diversos problemas gestados en su fase expansiva. Estos hicieron crisis, coincidiendo con una etapa de estancamiento de la economía mexicana. Por su parte, la industria petroquímica internacional sufrió una profunda contracción al iniciarse los años noventa, lo que también afectó las perspectivas de inversión en México.

Derivado de lo anterior, el proceso de desincorporación de la industria petroquímica de Petróleos Mexicanos, da inicio con la nueva Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios del 15 de julio de 1992, que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 16 de julio del mismo año, la cual da nacimiento a Petróleos Mexicanos (Corporativo), Pemex Exploración y Producción, Pemex Refinación, Pemex Gas y Petroquímica Básica, y Pemex Petroquímica, cuyos objetivos son los siguientes:

Pemex Exploración y Producción.- Explorar y explotar el petróleo y el gas natural; transportar y almacenarlos en terminales y la comercialización de los mismos.

Pemex Refinación.- Efectuar los procesos industriales de refinación; elaborar productos petrolíferos y derivados del petróleo que sean susceptibles de servir como materias primas industriales básicas; almacenamiento, transporte, distribución y comercialización de los productos y derivados mencionados.

Pemex Gas y Petroquímica Básica.- Procesamiento del gas natural, líquidos del gas natural y el gas artificial, almacenamiento, transporte, distribución y comercialización de estos hidrocarburos, así como de derivados que sean susceptibles de servir como materias primas industriales básicas.

Pemex Petroquímica.- Procesos industriales petroquímicos cuyos productos no forman parte de la industria petroquímica básica, así como su almacenamiento, distribución y comercialización.

En octubre de 1992, el Comité de Racionalización de Activos, como grupo de trabajo delegado del Consejo de Administración de Pemex Petroquímica, acordó aprobar el paquete de desincorporación de 19 de 61 plantas de petroquímica secundaria, propiedad de Pemex-Petroquímica.

En 1995, fue retomado el proceso de desincorporación el cual se incluyó en el Programa de Desarrollo y Reestructuración del Sector de la Energía 1995-2000, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de febrero de 1996, cuyos objetivos son, entre otros, el de fortalecer la rectoría del Estado, avanzar en la reestructuración del sector, alentar la participación privada en las áreas permitidas por la Constitución, desarrollar el marco regulatorio sectorial, asegurar la satisfacción de la demanda, maximizar la eficiencia económica de las empresas del sector, contribuir a la defensa y reestructuración del ambiente y fomentar el ahorro y uso eficiente de la energía.

Con base en lo anterior, el Consejo de Administración de Pemex-Petroquímica, en su sesión extraordinaria celebrada el 8 de noviembre de 1996, aprobó la constitución de Petroquímica Escolín, S.A. de C.V., Petroquímica Tula, S.A. de C.V., Petroquímica Cosoleacaque, S.A. de C.V. y Petroquímica Camargo, S.A. de C.V., así como aportar los activos dedicados a la elaboración de petroquímicos no básicos, que se encuentran en los complejos petroquímicos, para conformar el activo de las nuevas empresas, así como los bienes muebles e inmuebles, derechos y obligaciones correlativos.

El 13 de noviembre de 1996, el Congreso de los Estados Unidos Mexicanos mediante decreto, reformó la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, identificando en términos específicos en dicha Ley los petroquímicos básicos, a fin de dar certidumbre jurídica al propio Petróleos Mexicanos y a los inversionistas particulares interesados en la petroquímica no básica. En la misma fecha, el Ejecutivo Federal abrogó el Reglamento de la ley citada, en materia de petroquímica, todo ello como parte de la nueva estrategia del Estado para el desarrollo de la industria petroquímica no básica, contemplada en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de mayo de 1995, y en el Programa de Desarrollo y Reestructuración del Sector de la Energía 1995-2000.

El Consejo de Administración de Petróleos Mexicanos, en sesión extraordinaria del 13 de diciembre de 1996 y la Comisión Intersecretarial de Gasto Financiamiento del 13 de enero de 1997, otorgaron su autorización para la constitución de las empresas señaladas anteriormente.

En enero 30 de 1997, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación, los decretos por los que se desincorporan del régimen del dominio público de la Federación los inmuebles y las plantas o unidades situadas en Cosoleacaque, Ver. y San Fernando, Tamps.; los inmuebles que constituyen la Unidad Petroquímica de Tula, ubicada en Tula y Atitalaquia, Hgo.; los inmuebles y las plantas o unidades industriales de Escolín, situadas en Poza Rica y

Coatzintla, Ver.; los inmuebles que constituyen la Unidad Petroquímica Camargo, situada en Ciudad Camargo, Chih.

El 28 de febrero de 1997, se publicaron los decretos por los cuales se desincorporan del dominio público de la Federación, los inmuebles y las plantas o unidades industriales de Morelos, situada en Coatzacoalcos, Ver. y la Cangrejera situada en Chapopotla, Ver.

En el Diario Oficial de la Federación del 25 de junio de 1997, fue publicado el decreto por el cual se desincorporan del dominio público de la Federación, los inmuebles y las plantas o unidades industriales del Complejo Petroquímico Pajaritos, situados en el Municipio de Coatzacoalcos, Ver.

Y por último, el 21 de julio de 1997, se publica el DECRETO por el cual se modifica el Programa de Desarrollo y Reestructuración del Sector de la Energía 1995-2000 de fecha 16 de julio del mismo año, y el objetivo primordial es impulsar el desarrollo de la industria petroquímica, en un contexto de cambio estructural y buscando una mayor competitividad del aparato productivo nacional. Esto implica ampliar significativamente la capacidad productiva y su actualización tecnológica, así como eliminar cuellos de botella e incrementar la eficiencia operativa de las plantas existentes, mediante la participación privada, en actividades no reservadas en forma exclusiva a la Nación.

Es importante señalar que lo antes descrito, son los antecedentes que oficialmente se conocen. Sin embargo en diversas publicaciones de periódicos y revistas se menciona que la causa de la desincorporación de la industria de la petroquímica de Petróleos Mexicanos, se debió "a una recomendación que los Asesores del Banco Mundial (BM) hicieron a sus Directores Ejecutivos en un documento confidencial, fechado en Washington en 1998, en el que se dice que Petróleos Mexicanos (PEMEX), es un serio impedimento para el buen desarrollo de la industria petroquímica en América del Norte. Por lo tanto, el Gobierno Mexicano debe encarar el problema provocado en México, por la posición dominante de Pemex en esa industria.

En otro informe de su división de Comercio, Finanzas e Industria, el BM asegura que el Gobierno de Carlos Salinas de Gortari acordó también, en 1989, poner en marcha un programa de acción, en el sector petroquímico, con dos puntos básicos:

1. Deberá limitarse el derecho exclusivo de Pemex a producir un número máximo de 25 petroquímicos básicos y definir una lista de productos petroquímicos secundarios, abiertos a la participación del sector privado.
2. Promover un programa de acuerdos cooperativos entre las empresas privadas y Pemex, con miras a alentar una creciente privatización de esa industria.

El Gobierno de Salinas obedeció los dictados del exterior. Primero reclasificó los petroquímicos de básicos a secundarios. Después, a mediados de 1992, separó los activos petroquímicos a través de la Ley Orgánica de Pemex, que creó la subsidiaria Pemex-Petroquímica.

Ese mismo año, Salinas - presumiblemente motivado por presiones inherentes a la negociación del Tratado de Libre Comercio - adoptó una política de desincorporación total de esos activos, a pesar de que, en el momento de crear Pemex-Petroquímica, se había prometido que esa subsidiaria no sería puesta a la venta.

La desregularización de la industria petroquímica básica, se logró mediante medidas administrativas, que convirtieron los petroquímicos básicos en secundarios. El número de básicos se redujo de 34 a 20 en 1989, luego de 20 a 9 en 1992. Además, se le permitió al sector privado la importación de petroquímicos básicos, de acuerdo con los mismos lineamientos del BM.

Pemex-Petroquímica no se desincorporó en el sexenio salinista. Un año después del anuncio de su venta y sin que hubiera avances mayores en el proceso, éste fue suspendido.

Las razones oficiales fueron, la baja de los precios internacionales de los productos petroquímicos y la cercanía del fin del ciclo político sexenal.

El proceso de desincorporación se reactivó a principios del presente gobierno. El Ex-Secretario de Hacienda, Jaime Serra Puche, en una visita a Washington, inmediatamente después de la devaluación del peso en diciembre de 1994, incluyó la petroquímica entre las áreas de la economía mexicana que serían privatizadas.

Su sucesor a cargo de las finanzas nacionales, Guillermo Ortiz, ratificó en Washington lo anterior, en febrero de 1995".

I.2 Desarrollo de la desincorporación

A) Trabajo inicial de la desincorporación

En octubre de 1992, el Comité de Racionalización de Activos, como grupo de trabajo delegado del Consejo de Administración de Pemex-Petroquímica, acordó aprobar el paquete de desincorporación, de 19 de 61 plantas de petroquímica secundaria, propiedad de Pemex-Petroquímica.

En sesión del Consejo de Administración de Pemex-Petroquímica, celebrada el 28 de septiembre de 1995, se acordó, que por conducto de la Secretaría de Energía, se solicitase a la Comisión Intersecretarial de Desincorporación, la expedición de lineamientos integrales, para desincorporar los activos petroquímicos del organismo, con base en las resoluciones, criterios y acuerdos, tomados por dicha comisión desde su establecimiento.

El 19 de octubre de 1995, se celebró una sesión extraordinaria del Consejo de Administración de Pemex-Petroquímica, en la que se aprobó la desincorporación de activos del organismo, de conformidad con los "Lineamientos para la desincorporación de Activos de Pemex-Petroquímica susceptibles de ser utilizados como unidades económicas con fines productivos", expedidos por la Comisión Intersecretarial de Desincorporación, el 16 de octubre del mismo año.

Conforme a lo referido en el párrafo anterior, el Consejo de Administración de Petróleos Mexicanos, en sesión celebrada el 30 de octubre de 1995, con base en los lineamientos señalados y en los acuerdos adoptados por el Consejo de Administración de Pemex-

Petroquímica, en la sesión de referencia, autorizó a Petróleos Mexicanos y al Organismo Subsidiario, a realizar, dentro del ámbito de sus respectivas competencias, los trámites administrativos y legales para la desincorporación y enajenación de los activos de éste último, por tratarse de bienes pertenecientes al patrimonio de la federación, no afectos a las áreas estratégicas de la industria petrolera.

Derivado de lo anterior, el 14 de noviembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la convocatoria pública número PPQ-01, para participar en una licitación pública internacional, que tenía por objeto el enajenar diversos activos propiedad de Pemex-Petroquímica, consistentes en cinco plantas de amoníaco, una planta de hidrógeno, una planta de paraxileno y su unidad de isomerización y otros activos relacionados, localizados en el complejo petroquímico ubicado en Cosoleacaque, Estado de Veracruz.

Como consecuencia de la publicación de la convocatoria, surgieron algunos cuestionamientos acerca de diversos aspectos jurídicos de la desincorporación de los activos de Pemex-Petroquímica.

En paralelo, los industriales mexicanos solicitaron al Gobierno Federal la aplicación de la reserva establecida en el tratado de Libre Comercio de América del Norte. A continuación se explica brevemente lo relativo a dicha reserva, exponiendo el origen de ésta:

A partir de 1986 en que México firma el Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio (GATT), incursiona en el ámbito internacional de comercio, lo que le permite integrarse mediante convenios con otros países, para la regulación de sus operaciones de importación y exportación de mercaderías.

México busca en los tratados de libre comercio una certidumbre jurídica al regular bajo normas establecidas los actos de comercio exterior, definiendo perfectamente en los convenios internacionales su participación, mediante el acuerdo de voluntades entre dos o más Estados Soberanos.

El origen del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, estriba en la necesidad que tenía México en los años 80s de abrir internacionalmente sus mercados, como consecuencia del alto índice de crecimiento en su población, lo que requería modernizar su aparato productivo, conllevándolo a realizar cambios unilaterales en su economía para ser competitivo y abatir las altas tasas de inflación.

Para tal efecto, estratégicamente fomentó las exportaciones y creó una seguridad económica a la inversión extranjera en México, permitiéndole una apertura unilateral a través de sus negociaciones con otros países, principalmente Estados Unidos de América y Canadá.

El 20 de diciembre de 1993 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el "Decreto de Promulgación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte", con vigencia a partir del 1° de enero de 1994, que regula el intercambio trilateral de bienes y servicios, clasificando en XXII capítulos los temas concretos en grado de importancia, definiendo en 294 artículos las bases comerciales a las que se sujetarán los países participantes, correspondiéndoles anexos, que a su vez tienen apéndices y en algunos casos, cuadros respectivos.

Dentro de estos Capítulos, el VI se refiere a la "Energía y Petroquímica Básica", que trata la liberación gradual y sostenida, de contar con sectores energéticos y petroquímicos, competitivos internacionalmente, con medidas básicas relacionadas con la inversión y el comercio transfronterizo de este tipo de bienes.

De igual forma, se establecen restricciones de importación y exportación al comercio de bienes energéticos y petroquímicos, como precios mínimos y máximos, órdenes de cuotas compensatorias, dumping y antidumping, impuestos, medidas reguladoras de seguridad nacional, de inversión y de reservas.

Respecto a las reservas, se establece que "...el Estado Mexicano se reserva para sí mismo, la inversión y prestación de servicios en las siguientes actividades:

- a) Exploración y explotación de petróleo crudo y gas natural, refinación o procesamiento de petróleo crudo y gas natural, petroquímicos básicos y sus insumos y ductos;
- b) Comercio exterior, transporte, almacenamiento y distribución, incluyendo la venta de primera mano de los siguientes bienes:
 - Petróleo crudo
 - Gas natural y artificial
 - Bienes cubiertos por este capítulo, obtenidos de la refinación o del procesamiento de petróleo crudo y gas natural
 - Petroquímicos básicos
- c) La prestación del servicio público de energía eléctrica en México, incluyendo la generación, conducción, transformación, distribución y venta de electricidad, y
- d) La exploración, explotación y procesamiento de minerales radioactivos, el ciclo de combustibles nucleares, la generación de energía nuclear, el transporte y almacenamiento de desechos nucleares, el uso y reprocesamiento de combustible nuclear y la regulación de sus aplicaciones para otros propósitos, así como la producción de agua pesada...”

Como se puede observar, corresponden al Estado en forma exclusiva, las áreas estratégicas del petróleo y demás hidrocarburos y de la petroquímica básica, cuyas actividades se realizan a través de Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios y en forma conjunta con otros sectores, las áreas prioritarias que tienen carácter técnico, industrial y comercial como la petroquímica no básica, en la que participa Pemex-Petroquímica.

Sin embargo, de acuerdo a las reformas a la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, aprobadas por el Congreso de la Unión y publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 13 de noviembre de 1996, se clasificaron como materias primas industriales básicas el etano, propano, butano, pentanos, hexano, heptano, materia prima para negro de humo, naftas y el metano, cuando provenga de carburos de hidrógeno obtenidos de yacimientos ubicados en territorio nacional y se utilicen como materia prima en procesos industriales o petroquímicos, lo que permite que los productos distintos a esta clasificación, integrantes de la petroquímica no básica, sean susceptibles de ser explotados por otros diversos sectores del público.

Por consiguiente, conforme a los objetivos y prioridades del Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 y del Programa de Desarrollo y Reestructuración del Sector de Energía, es indispensable fomentar la participación privada, en actividades no reservadas en forma exclusiva a la nación, para lograr la reactivación de la inversión, el crecimiento y la modernización de la industria petroquímica.

Por lo que se refiere a los cuestionamientos jurídicos, éstos fueron sometidos a la consideración de la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, dependencia que tiene entre otras facultades la de vigilar todos los procesos de desincorporación.

De su análisis, la SECODAM obtuvo tres conclusiones principales:

1. Que el marco normativo, que fundamenta la convocatoria que se refiere a los activos del Complejo Cosoleacaque, es muy exiguo e impreciso.
2. Que el marco legal y normativo vigente, no reúne las características deseables para proporcionar plena certidumbre jurídica, a fin de lograr la rápida expansión de la industria. Esas influencias repercuten inhibiendo el interés, no sólo de posibles interesados en adquirir bienes a desincorporar, sino también de inversionistas potenciales en nuevas plantas de la petroquímica secundaria.
3. Que la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, no precisa cuáles son los petroquímicos básicos, cuya elaboración es exclusiva del Estado.

Por lo tanto, la Comisión Intersecretarial de Desincorporación, en su sesión celebrada el 16 de octubre de 1996, y a propuesta de la Secretaría de Energía, acordó cancelar el proceso de licitación a que se refiere la convocatoria pública PPQ-01, conforme a lo establecido en el punto 5, del apartado H, de las Bases de Licitación de la misma.

B) Nueva estrategia para la industria petroquímica:

En virtud de los resultados del análisis de la SECODAM y después de escuchar los puntos de vista expresados por diversas organizaciones y sectores, el Ejecutivo Federal diseñó la

estrategia para desarrollar la industria petroquímica, revalorando la función de la desincorporación de activos públicos, como instrumento para lograr el objetivo básico: expandir la capacidad de producción de petroquímicos.

La nueva estrategia fue dada a conocer a la opinión pública el pasado 13 de octubre de 1996.

Algunos elementos de esta nueva estrategia son:

1. Privilegiar el objetivo y acelerar el ritmo de expansión de la capacidad productiva de la industria petroquímica, procurando la concurrencia armónica de inversiones del sector público y de los particulares, tanto nacionales como extranjeros.
2. Atender la opinión legal de la SECODAM, acerca de la conveniencia de contar con un marco legal, que dé certidumbre jurídica a los inversionistas en el sector.
3. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece principios rectores, que no dejan duda acerca de la propiedad originaria y del dominio directo de la Nación sobre el petróleo y los demás hidrocarburos, así como de la exclusividad del Estado en su explotación y en la producción de petroquímicos básicos. La nueva estrategia no plantea modificación alguna del texto constitucional.
4. Someter a consideración del Poder Legislativo, una iniciativa para reformar la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, identificando en términos específicos en dicha Ley, los petroquímicos básicos, a fin de dar certidumbre jurídica al propio Petróleos Mexicanos y a los inversionistas particulares interesados en la petroquímica no básica.
5. Contribuir a la modernización de la actividad, a través de la modificación de diversos reglamentos.
6. Con el propósito de alentar a la inversión privada en nuevas plantas petroquímicas y, al mismo tiempo, garantizar que las actuales se mantengan competitivas; se deben definir reglas claras para todos los que participen en la industria. Al efecto, en coordinación con la Secretaría de Energía y con la Comisión Federal de Competencia, la Secretaría de

Comercio y Fomento Industrial definirá la regulación aplicable a la industria petroquímica no básica.

7. Se establecerán las condiciones para garantizar un suministro no discriminatorio de petroquímicos no básicos, y el Estado mantendrá el control de la actual petroquímica no básica de Pemex.
8. Pemex-Petroquímica, conforme a lo establecido en el artículo 10 de la Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios, constituirá varias filiales, como empresas de participación estatal mayoritarias, lo que permitirá hacer explícitas las relaciones comerciales y productivas entre éstas, así como entre ellas y los Organismos Subsidiarios de Pemex, a fin de dar plena transparencia a la operación de la industria petroquímica nacional.
9. El Sindicato de Trabajadores Petroleros de la República Mexicana (STPRM), será el titular de los contratos colectivos de las nuevas empresas a que se refiere el párrafo anterior, en las que operará la figura de sustitución patronal, a efecto de respetar íntegramente los derechos de los trabajadores en Pemex y Organismos Subsidiarios.

C) Constitución de empresas filiales de Pemex-Petroquímica:

La Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios señala, tanto en su exposición de motivos como en su articulado, el que Pemex-Petroquímica puede establecer filiales o subsidiarias, con la forma jurídica que más convenga.

Específicamente en su artículo 10°, párrafo 2°, establece:

“Las actividades no reservadas en forma exclusiva a la Nación, podrán llevarse a cabo por medio de empresas subsidiarias o filiales, cuya constitución o establecimiento deberá ser sometida por los Consejos de Administración de los Organismos Subsidiarios al de Petróleos Mexicanos, al igual que su liquidación, enajenación o fusión. Así mismo, se someterá a autorización del propio Consejo, la enajenación de las instalaciones industriales”.

Tomando como base los activos de las plantas de Pemex-Petroquímica, se constituirán empresas filiales de este Organismo Subsidiario.

La aportación inicial estará representada por el neto de los derechos y obligaciones (activos y pasivos), que Pemex-Petroquímica transfiera a cada una de las empresas a constituirse.

El capital social de las mismas, estará conformado por dos series de acciones:

1. La serie "A", representará cuando menos el cincuenta y uno por ciento (51%) del capital social y su titularidad corresponderá invariablemente al Gobierno Federal o a un organismo descentralizado. La titularidad de este 51% corresponderá a Pemex-Petroquímica. En ningún caso será inferior a este porcentaje, para evitar que todo incremento de capital diluya dicho porcentaje.
2. La serie "B", que representará hasta el cuarenta y nueve por ciento (49%) del capital social, será de libre suscripción.

Exclusivamente los activos dedicados a la producción de petroquímicos no básicos, serán los que se aporten a las empresas filiales a constituirse, por lo que el resto de los activos que se encuentren en los complejos y plantas que no estén destinados a dicha producción, se transferirán a Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios según les corresponda, de acuerdo con las propuestas que, en su caso, formule la Dirección General de Pemex-Petroquímica, conforme a las disposiciones legales aplicables así como, autorizaciones e intervenciones de las autoridades competentes.

Inicialmente, la constitución de las empresas se realizará con una participación estatal de 100% de las acciones, por medio de Pemex-Petroquímica y, para cumplir diversos requisitos legales, de manera marginal y simbólica por otra dependencia o entidad pública (que en este caso fue Petróleos Mexicanos), a fin de cumplir el requisito, de dos socios como mínimo, en las sociedades anónimas de capital variable.

Para su constitución se observará lo dispuesto, por la Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley

Federal de las Entidades Paraestatales y su Reglamento, la Ley General de Bienes Nacionales y la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Previa a la constitución se obtendrán las autorizaciones correspondientes de los consejos de administración de Pemex-Petroquímica, Pemex y la Comisión de Gasto-Financiamiento, así como la aprobación y expedición de los decretos por parte del titular del Ejecutivo.

Una vez obtenido el acuerdo del Consejo de Administración de Pemex, se someterá al titular del Ejecutivo la autorización para la constitución de empresas de participación estatal mayoritaria, a propuesta de la Secretaría de Energía y con el dictamen favorable de la Comisión Gasto-Financiamiento.

De igual forma, se someterán al titular del Ejecutivo Federal para su expedición, los decretos que autoricen la aportación de los bienes del dominio público de Pemex-Petroquímica para constituir las empresas filiales. Dichos decretos contendrán los siguientes elementos básicos:

1. Descripción de los activos a transmitir, precisando las poligonales envolventes de los terrenos, las unidades industriales y los inmuebles administrativos de cada complejo o centro de trabajo.
2. La acreditación de los títulos de propiedad de los inmuebles y los activos a transmitir.
3. Disposición expresa para el retiro del dominio público de esos inmuebles, con el fin específico de ser aportados, para constituir empresas filiales de Pemex-Petroquímica.
4. En caso de que los activos que se aporten para la constitución de las empresas filiales, no se destinen a ese fin, se revertirán a favor de Pemex-Petroquímica o Pemex, que les darán el destino que tenían antes de la desincorporación, sin menoscabo, y respetando los derechos de los trabajadores.

En caso de liquidación de cualquiera de las empresas, se estará sujeto a lo dispuesto por la regla general establecida en la Ley General de Sociedades Mercantiles, sin contravenir a la

Ley General de Bienes Nacionales. Asimismo, en este caso, se deberá someter previamente a la aprobación del Consejo de Administración de Pemex.

La formalización de las empresas filiales se efectuará mediante escritura notarial, que contendrá los estatutos constitutivos, que establecerán los aspectos esenciales de las sociedades anónimas de capital variable, y el señalamiento expreso de que el Estado tendrá una proporción mayoritaria del capital social, de cuando menos 51%.

Para consolidar la autonomía de las empresas filiales y para garantizar la continuidad de sus operaciones, se prevé que, mientras se requiera, durante 1997, el corporativo de Pemex-Petroquímica, mediante contrato, les preste los servicios indispensables.

En paralelo se trabajará en el esquema y las modalidades, más efectivos, para colocar hasta 49% del capital social de cada empresa, bajo el criterio de que los recursos provenientes de dicha colocación, representen un incremento de capital y, consecuentemente, se destinen a eliminar segmentos de atraso, actualizar tecnológicamente las plantas existentes y expandir la capacidad productiva de las empresas.

Esta colocación se iniciará en el segundo semestre de 1997, previéndose la posibilidad de que pasados dos años de operación de las empresas filiales, algunas de ellas puedan colocar acciones en la bolsa, conforme a lo dispuesto por la legislación aplicable.

El Director General de Pemex-Petroquímica sometió a la consideración del Consejo de Administración de dicho organismo subsidiario, en su sesión celebrada el 8 de noviembre de 1996, la propuesta de creación de diez empresas filiales, conformadas para cada uno de los centros de trabajo. La propuesta fue aprobada, acordándose que el Presidente del citado órgano de gobierno la elevará a consideración y, en su caso, aprobación del Consejo de Administración de Petróleos Mexicanos, cuya reunión extraordinaria se realizó en diciembre de 1996.

Corresponde al Consejo de Administración de Petróleos Mexicanos, en los términos de los artículos 10 y 11 fracción V de la Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios, aprobar la creación de empresas filiales, a propuesta de los Consejos de Administración de los Organismos Subsidiarios y, por ende, aprobar el inicio de las gestiones que conduzcan a la expedición de los decretos presidenciales, que permitan aportar los bienes de Pemex-Petroquímica, para la constitución de las nuevas empresas filiales y las autorizaciones correlativas.

D) Propuesta de empresas filiales a constituir:

Pemex-Petroquímica, requiere de importantes inversiones para poder, por una parte, optimizar sus instalaciones actuales a través de descuellamientos de procesos y, por otra, realizar las ampliaciones a la capacidad de producción, que requiere la industria petroquímica mexicana para su desarrollo.

Se crearán empresas filiales para cada uno de los siguientes 10 centros de trabajo o complejos petroquímicos: Camargo, Cangrejera, Cosoleacaque, Escolín, Independencia, Morelos, Pajaritos, Reynosa, Salamanca y Tula.

E) Aspectos Laborales:

La nueva estrategia para la industria petroquímica, tiene el principio fundamental de que los derechos y prestaciones de los trabajadores sean respetados íntegramente. En consecuencia, la constitución de las nuevas empresas filiales observará los siguientes lineamientos jurídico-laborales básicos:

1. El STPRM será el titular del Contrato Colectivo de Trabajo de cada una de las nuevas empresas, que se constituyan en los complejos y unidades petroquímicas.
2. Respeto absoluto a los derechos y prestaciones contractuales adquiridos por los trabajadores.
3. Aplicación íntegra de las condiciones generales de trabajo y prestaciones, que establece el Contrato Colectivo de Trabajo de Petróleos Mexicanos y el STPRM, y de los convenios

y acuerdos específicos vigentes en la materia, así como el Reglamento de Trabajo del Personal de Confianza de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios.

4. Aplicación de los tabuladores vigentes de salarios.
5. Reconocimiento de los derechos adquiridos por los servicios prestados en Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios, tanto para los trabajadores de planta, como para los transitorios (cuadro de antigüedad), incluyendo las estipulaciones pactadas sobre jubilaciones.

Conforme a la Ley Federal del Trabajo, cuando una empresa transfiera la totalidad, parte de la misma o una unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios a otra empresa, tiene lugar la sustitución patronal. Esta sustitución patronal garantiza el respeto, a todos los derechos adquiridos por los trabajadores por tiempo indefinido.

La sustitución patronal no modifica de manera alguna la relación de trabajo, ya que trae como consecuencia que las nuevas empresas se constituyan permanentemente en nuevos patrones, con la obligación de respetar todos y cada uno de los derechos de los trabajadores que presten servicios en las empresas, como los establecidos en el contrato colectivo de trabajo, las prestaciones contenidas en él y todos los demás documentos laborales y administrativos que regulan la relación de trabajo y las prestaciones pactadas, debiéndose respetar todas y cada una de ellas. Todas esas obligaciones laborales se garantizan con los bienes y derechos, patrimonio de la nueva empresa.

Al constituirse las empresas filiales podrán celebrarse convenios de sustitución patronal o se notificará la sustitución a los trabajadores, por conducto del Sindicato de Trabajadores Petroleros de la República Mexicana (STPRM), y se suscribirán los contratos colectivos de trabajo correspondientes a cada una, con el propio STPRM constituyéndose en patrones sustitutos, a efectos de respetar íntegramente los derechos adquiridos por los trabajadores sindicalizados.

En cada contrato colectivo de trabajo se establecerán todas y cada una de las cláusulas del contrato colectivo de trabajo y los acuerdos y convenios vigentes, suscritos entre Pemex y el STPRM, en todo lo que sea aplicable a los trabajadores sindicalizados de los complejos y unidades dedicados a la petroquímica no básica, incluyendo el tabulador vigente y el cuadro de antigüedad, para entre otros efectos, determinar el monto de las jubilaciones. En tanto se revisen los contratos colectivos de trabajo de las empresas filiales, lo que se realizará antes del 31 de diciembre de 1998, se les aplicarán las condiciones, acuerdos y convenios que se pacten en las revisiones contractuales y salariales que realice el STPRM con Pemex y sus Organismos Subsidiarios.

Para garantizar que las nuevas empresas cumplan con las prestaciones a los trabajadores (servicios médicos, de guardería, de vigilancia, vivienda, etc.), las nuevas empresas celebrarán convenios jurídico-laborales con Pemex, con la participación que corresponda al STPRM.

Al entrar en operación cada una de las empresas filiales, suscribirán su contrato colectivo de trabajo (CCT) con el STPRM, cuyas principales características serán las siguientes:

1. Incorporará todas y cada una de las condiciones establecidas en el CCT, acuerdos y convenios vigentes suscritos por el STPRM con Pemex y sus Organismos Subsidiarios, aplicables a las actividades de petroquímica no básica.
2. Cada uno de dichos contratos tendrá su propia vigencia, pero se revisarán antes del 31 de diciembre de 1998, atendiendo a los siguientes lineamientos:
 - a) Los términos y condiciones que se acuerden durante la revisión contractual de Pemex y sus Organismos Subsidiarios con el STPRM, vigentes a partir del 1º de agosto de 1997, serán aplicables a los contratos colectivos correspondientes a cada una de las empresas filiales.
 - b) Lo mismo sucederá con los términos de la revisión salarial acordados por Pemex y sus Organismos Subsidiarios con el STPRM, vigentes a partir del 1º de agosto de 1998.
 - c) Las revisiones contractuales de los contratos de cada una de las empresas, que se realicen entre agosto y diciembre de 1998, tendrán como base el salario y las

prestaciones vigentes del 1º de ese año, conforme el acuerdo suscrito por Pemex y sus Organismos Subsidiarios con el STPRM, ajustando el salario por la inflación acumulada entre agosto de ese año y el mes en que se revise el contrato correspondiente a cada una de las nuevas empresas filiales.

3. Pemex-Petroquímica y las empresas filiales establecerán un diálogo y conciliación permanente con el Comité Ejecutivo General del STPRM, para atender los planteamientos sindicales durante la constitución escalonada de las nuevas empresas y la celebración de los contratos colectivos de trabajo correspondientes a cada una.

A los trabajadores de confianza se les notificará individualmente la sustitución patronal, con el consecuente respeto íntegro de todos sus derechos adquiridos. Se les brindarán alternativas de reubicación en las nuevas empresas filiales y se instrumentará un programa de capacitación que mejore su desempeño en las funciones corporativas y operativas de las nuevas empresas.

Finalmente, para los trabajadores de confianza se establecerá en la sede de Pemex-Petroquímica, un centro de información para el intercambio y resolución de los planteamientos en materia de reubicación, solicitudes de retiro voluntario y para detectar necesidades de capacitación, adiestramiento, actualización y superación profesional.

1.3 Marco normativo de las empresas petroquímicas desincorporadas:

Pemex-Petroquímica, conforme lo que establece el artículo 10 de la Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios, constituirá diez filiales, como empresas de participación estatal mayoritaria, conformadas como Sociedades Anónimas de Capital Variable, lo que permitirá hacer explícitas las relaciones comerciales y productivas entre éstas, así como entre ellas y los organismos subsidiarios de Pemex, a fin de dar plena transparencia a la operación de la industria petroquímica nacional.

Como se mencionó anteriormente, el capital de dichas sociedades estará constituido por dos series de acciones:

- a) La serie "A", que representaría cuando menos el 51% del capital social y que estaría en manos del Gobierno Federal, o de un organismo descentralizado, o de una empresa de participación mayoritaria.
- b) La serie "B", que representaría hasta el 49% del capital social y que sería de libre suscripción.

Por las características señaladas, estas empresas en su estructura y funcionamiento, estarían sujetas a las disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley Federal de las Entidades Paraestatales y la Ley General de Sociedades Mercantiles, así como a Control Presupuestal.

Algunas de las disposiciones legales que integran el marco normativo aplicable a estas empresas son:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
- Ley Federal de las Entidades Paraestatales y su Reglamento
- Ley General de Bienes Nacionales
- Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional de la Rama del Petróleo
- Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios
- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal
- Ley General de Sociedades Mercantiles
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto al Activo
- Código Fiscal de la Federación
- Ley de Ingresos de la Federación
- Ley Federal de Derechos en Materia de Agua
- Ley del Seguro Social y Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro
- Ley de aguas Nacionales
- Ley Federal del Trabajo

Contrato Colectivo de Trabajo de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios

Ley aduanera

Código de Comercio

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, etc.

Asimismo, las dependencias gubernamentales que han intervenido en la desincorporación de la industria petroquímica de Petróleos Mexicanos, mismas que serán responsables de emitir la normatividad que deberán cumplir estas empresas, para el cumplimiento de los objetivos planteados son:

Ejecutivo Federal

Secretaría de Energía

Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Secretaría de Comercio y Fomento Industrial

Petróleos Mexicanos

Pemex Petroquímica

Comisión Intersecretarial de Gasto Financiamiento

Comisión Intersecretarial de Desincorporación

Sindicato de Trabajadores Petroleros de la República Mexicana

Por último, es importante recordar que la normatividad que se dicte para la regulación y control de las operaciones de las empresas petroquímicas no básicas, deberá estar encaminada a dar cumplimiento al Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 y al Programa de Desarrollo y Reestructuración del Sector de la Energía 1995-2000.

CAPÍTULO II

Consideración acerca de la aplicación de la figura de escisión en la creación de las nuevas empresas petroquímicas.

II.1 LA ESCISIÓN MERCANTIL

II.1.1 INTRODUCCIÓN:

La escisión, es en términos muy escuetos, (más adelante se dará su definición técnica), la fragmentación de una persona jurídica en varias.

Esta figura al ser regulada por la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), aparentemente se podría pensar que únicamente es aplicable a las sociedades que la citada Ley reconoce como tales y son:

- a) Sociedad en nombre colectivo
- b) Sociedad en comandita simple
- c) Sociedad de responsabilidad limitada
- d) Sociedad anónima
- e) Sociedad en comandita por acciones
- f) Sociedad cooperativa

Como se puede observar, la LGSM no contempla a las entidades del gobierno (en las cuales se encuentran las Paraestatales), lo que no significa que éstas no realicen actividades empresariales.

Por tal circunstancia el propósito de este capítulo no pretende llevar a cabo el estudio de lo que es la escisión de sociedades; si no que el objetivo que se persigue es el analizar su aplicación en una empresa paraestatal, la cual es regulada por diferentes disposiciones legales.

La razón de lo anterior tiene su origen en las recomendaciones que se le hicieron al proyecto de investigación que se presentó ante la DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, las cuales se contraponían una con otra y que a la letra señalan lo siguiente:

M.C.J.P.GUILLERMO JOSÉ PATIÑO.- Respecto de la pregunta de investigación, sobre la aplicabilidad de la figura de la escisión considero que no resulta apegable al caso, en virtud de que la escisión, es una figura que la Ley General de Sociedades Mercantiles la prescribe en el artículo 228 Bis para las sociedades mercantiles, o sea que no es propia de las Empresas Públicas, pues al respecto vale la pena considerar que Petróleos Mexicanos es un Organismo descentralizado de la Administración Pública Federal.

Del planteamiento que se presenta, se desprende que la Administración Pública otorgará la concesión a particulares para explotar un bien propiedad del Estado, o un Servicio Público, que a su vez dará lugar a la formación o creación de empresas particulares reguladas hasta hoy como sociedades mercantiles.

Así entonces no serán "empresas desincorporadas" con naturaleza jurídica exclusiva, pues de otra forma daría lugar a la creación de organismos desconcentrados por función en los que no intervienen los particulares.

Concluyentemente en Petróleos Mexicanos como Organismo Descentralizado de la Administración Pública Federal no se puede aplicar la escisión comentada, pues es exclusiva jurídicamente hablando de las empresas reguladas por la LGSM; En su caso se dará lugar a la desconcentración de actividades por función, sin participación de los particulares.

Así entonces, el régimen fiscal aplicable a las actividades de las empresas Petroquímicas que surjan para ocuparse de la explotación de los bienes o servicios, que determinen la Administración Pública, será dependiendo de la clase de empresa u organismo que se ocupe de la concesión o compra de tal decisión del Gobierno Federal.

JORGE SANTAMARÍA G.

1. *Petróleos Mexicanos en su calidad de organismo descentralizado coadyuva con la Administración Pública Federal en la explotación de recursos propiedad de la Nación Mexicana, en virtud de ser la explotación del petróleo, una área estratégica en los términos de los artículos 25 y 28 de nuestra Constitución.*
2. *Para llevar a cabo su actividad este organismo descentralizado, constituye su patrimonio originario mediante fondos de bienes federales y demás aportaciones que el gobierno federal determine, así como de los propios rendimientos o recursos que se generen en su actividad.*
3. *Dicho patrimonio es propio y sobre él Petróleos Mexicanos ejerce plena autonomía y cuenta con personalidad jurídica propia, derivada del decreto que lo creó para decidir sobre dicho patrimonio.*
4. *La escisión de una corporación no es privativa de las sociedades mercantiles; puede ser sujeto de escisión cualquier entidad empresarial, independientemente de su origen, esto es así, porque en esencia escindir una empresa es una división patrimonial. En otras palabras, una empresa propiedad de una persona en tanto que es una universalidad de derecho, es susceptible de ser dividida en dos o más partes que conservando las características de la unidad (una empresa) generen dos o más nuevas unidades, pero que hagan nacer nuevas empresas, pues de no ser así, si simplemente se trata de un desmantelamiento, estaremos frente una disolución.*
5. *Ahora bien, el derecho positivo mercantil ha seguido en forma rezagada a la escisión de corporaciones; la escisión de sociedades mercantiles, de organismos descentralizados y de entidades bancarias han sido historia en México desde hace varias décadas, desde luego anteriores a la existencia de la regulación específica en materia mercantil y en materia fiscal.*
6. *Entonces, la escisión de Petróleos Mexicanos en cualquiera de sus llamados organismos subsidiarios es un acto administrativo que tiene los mismos efectos patrimoniales que una escisión de sociedades mercantiles, aunque en este tipo de escisión no se tienen efectos patrimoniales entre accionistas o socios porque en*

este caso (aún) no existen particulares como propietarios de las partes de los patrimonios de estas entidades sino que la Nación es el único titular.

- 7. Con lo anterior desde luego no es mi pretensión decir que la escisión de PEMEX en sus organismos subsidiarios, deba ser regulada como una escisión de sociedades mercantiles, en aplicación del artículo 228 Bis de la LGSM, sino que es indudable la existencia de la escisión, pero su regulación corporativa debe buscarse en el derecho público y no en el derecho privado.*
- 8. Ahora bien, el fin teleológico del dispositivo 15-A del Código Fiscal de la Federación es muy claro: no se pretende regular la escisión de las sociedades, sino delimitar el tipo de escisión, sus modalidades y sus condiciones peculiares, para efectos de que los bienes que se transmitan por este medio, no se consideren enajenados para efectos fiscales.*
- 9. Es evidente, que en aplicación estricta de ese numeral, en la escisión de PEMEX, no existe una escisión regulada por dicho artículo 15-A, pues el hecho de que dicho organismo no sea sociedad no impide que se aplique el tratamiento fiscal de escisión "fiscal", pero de manera alguna esto hace desaparecer todo efecto fiscal en el caso, pues sí como sabemos que con la escisión de una persona moral se transmiten bienes de ésta a una nueva que se crea (aunque su creación dependa de un acto administrativo y no de un contrato de sociedad), es obvio que la enajenación de dichos bienes puede o no determinar la incidencia de contribuciones federales o locales, pero aplicando reglas generales de la enajenación de bienes y no el sistema especial de la "escisión fiscal" que sólo es aplicable a las sociedades.*

Como se puede observar es innegable que la figura de escisión se da tanto en empresas públicas como en privadas; la problemática radica, en que no existen disposiciones legales contempladas en el derecho público que regule esta situación para las empresas públicas. Sin embargo, a falta de estas disposiciones las autoridades han determinado que Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios, apliquen la reglamentación contenida en el derecho privado, tal es el caso que nos ocupa ya que con oficio núm. 102-059 del 25 de

febrero de 1997, firmado por el Subsecretario Tomas Ruiz de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, resolvió:

"Es aplicable el régimen de escisión de sociedades regulado por la legislación fiscal a partir del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, para efectos de no considerar enajenación la aportación inicial, representada por el neto de los derechos y obligaciones (activos y pasivos), que Pemex Petroquímica transfiera a cada una de las empresas que se constituyan, motivo por el cual las empresas escidentes y escindidas que surjan como consecuencia de esta operación, deberán cumplir con las disposiciones fiscales que les sean aplicables."

Derivado de lo anterior, podemos señalar "concediendo pero no aceptando", que al estar ya dado el pronunciamiento de las autoridades respecto del tratamiento fiscal que les será aplicable a las empresas petroquímicas desincorporadas, para lo cual se utilizó el derecho privado, es obvio que al no existir reglamentación mercantil, este criterio debe ser extensivo y por lo tanto, también se deben aplicar las disposiciones contenidas en la Ley General de Sociedades Mercantiles, por lo que respecta a la escisión de sociedades.

A continuación se hará un análisis de lo que es la escisión de sociedades mercantiles, considerando el tratamiento dado a la desincorporación de las empresas petroquímicas. -

II.1.2 DEFINICIÓN DE ESCISIÓN:

La palabra "escisión" proviene del latín "scindere" que significa "dividir". En el diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, se señala que "escindir" significa: cortar, dividir, separar. Asimismo, "escisión" significa: rompimiento, desavenencia.

México incorporó en 1992, dos definiciones de "escisión"; una para efectos mercantiles y otra para efectos fiscales.

a) Definición para efectos mercantiles: En el artículo 228-Bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles se establece el concepto de escisión de sociedades como sigue:

"Se da la escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación".

b) Definición para efectos fiscales: De conformidad con el artículo 15-A del Código fiscal de la Federación, la escisión de una sociedad consiste en lo siguiente:

"Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas".

Como se puede observar existe gran similitud entre la definición para efectos mercantiles y para efectos fiscales.

Asimismo y como resultado de las dos definiciones antes señaladas, podemos destacar la definición de las entidades que participan en una escisión:

a) Definición de la empresa que se escinde: Es la entidad que se somete al proceso de escisión y se le denomina "sociedad escidente".

b) Definición de las empresas que surgen de la escisión: A las sociedades que surgen de la escisión se les da el nombre de "sociedad escindida".

II.1.3 TIPOS DE ESCISIÓN

Es muy difícil llevar a cabo la ubicación de las múltiples formas que existen de escisión, sin embargo enseguida se hará un resumen de las formas más utilizadas a nivel mundial, sin que por ello signifique que todas pudieran llegar a existir, o bien, que todas estén permitidas de acuerdo a las disposiciones legales mexicanas.

a) Escisión Simple: Es la operación por medio de la cual, como consecuencia de su disolución sin liquidación, una sociedad traspasa a dos o más, de **nueva constitución**, el

conjunto de su patrimonio activo y pasivo, mediante la adjudicación equitativa a los accionistas de la sociedad escidente, de acciones de las nuevas sociedades que surjan como consecuencia de la escisión (en este tipo de escisión, la sociedad escidente desaparece).

- b) **Escisión por Absorción:** Se presenta cuando el patrimonio de la sociedad escidente, en condiciones similares al caso anterior, se aporta a **sociedades preexistentes**, que incrementan su capital social con la parte que se les asigna, del capital social de la entidad escidente. (Las sociedades que absorben el patrimonio de la empresa escidente ya existen, y aquí también desaparece la escidente).

- c) **Escisión Combinada Simple:** Este tipo de escisión se da como resultado de la combinación de las dos anteriores, y consiste en que una o más partes del patrimonio de la sociedad escidente, se transfieren a una o más **sociedades de nueva creación y otra u otras partes del mismo patrimonio, a sociedades preexistentes** (la sociedad escidente desaparece).

- d) **Escisión-Fusión Cruzada:** En esta modalidad, dos entidades mercantiles, se dividen en dos partes cada una, creándose dos **sociedades nuevas**, a cada una de las cuales se incorpora una parte de la primera y una parte de la segunda (las dos entidades escidentes desaparecen).

- e) **Escisión por Absorción Cruzada:** Efectos similares que en el caso anterior, pueden ser logrados sin disolver a las sociedades preexistentes que se escinden, las cuales conservarían parte de su patrimonio, y dividiéndose parcialmente harían intercambio de la parte escidente(no desaparecen las escidentes).

- f) **Escisiones Cruzadas Combinadas:** Así se llama a la fórmula que combina a las dos anteriores, de manera que subsiste sólo una de las sociedades, que absorbería una parte de la otra, mientras que con la parte escidente de la sociedad subsistente y la no

absorbida de la segunda sociedad se constituye una **nueva sociedad** (desaparece sólo una de las sociedades escidentes).

g) **Escisiones Complejas Combinadas:** Cuando las sociedades a escindir sean más de dos, es evidente que las posibilidades se multiplican; por eso resulta oportuno, su agrupación bajo una denominación genérica de "escisiones complejas combinadas", que abarca aquellas operaciones en las que mediante **la creación de nuevas sociedades o por absorción de otras preexistentes**, se origina una nueva reagrupación patrimonial de aportaciones escindidas de distinta procedencia.

Por último y en términos muy generales se da una clasificación de esta figura atendiendo a la subsistencia o desaparición de la sociedad escidente:

a) **Escisiones Totales:** A causa de la asignación de todo su patrimonio a otras empresas nuevas o preexistentes, se procede a la disolución sin liquidación de la sociedad escidente.

Este modelo equivale a la escisión simple y a la escisión por absorción, dependiendo de que las sociedades escindidas sean nuevas o preexistentes, respectivamente.

b) **Escisiones Parciales:** En las escisiones parciales la separación del patrimonio afecta sólo a una parte del mismo, subsistiendo la sociedad escidente como propietaria del patrimonio no escindido.

En términos generales se puede resumir que de acuerdo a las clasificaciones anteriores, los modelos de escisión que a partir de 1992 se reconocieron en la legislación mexicana, son las referentes a la escisión parcial y la escisión total involucradas con sociedades escindidas no preexistentes.

Asimismo, de conformidad con la definición que da la Ley General de Sociedades Mercantiles, respecto a la escisión, se puede señalar que en el proceso de privatización de la industria petroquímica de Petróleos Mexicanos, si se da la figura de escisión, toda vez que

Pemex-Petroquímica (escidente) separa de su patrimonio el neto de derechos y obligaciones (activos y pasivos), los cuales representan la aportación inicial de las empresas de nueva creación, constituidas para este determinado fin (escindidas). A cambio de esta aportación, Pemex-Petroquímica recibió acciones por el mismo valor que represento su aportación inicial.

Por otra parte, el tipo de escisión que se presentó en el proceso antes señalado, es el correspondiente a al escisión simple parcial, dado que la entidad escidente subsiste (Pemex-Petroquímica), y las sociedades escindidas fueron de nueva creación, con lo cual se cumplen con los requisitos establecidos en la citada LGSM.

II.1.4 CARACTERÍSTICAS DE LA ESCISIÓN:

De la figura de la escisión podemos mencionar las siguientes características:

- a) Esta figura corporativa efectúa la separación del patrimonio de una sociedad (Activo, pasivo y capital).
- b) El patrimonio de una sociedad se fracciona y pasa a formar el capital de una agrupación diferente.
- c) Los socios de la escidente (si es parcial la escisión), lo serán también de la escindida, y para ello entregan los títulos representativos de capital de la primera citada y reciben los correspondientes a la segunda nombrada. Este cambio es proporcional, por lo que no se retira ningún integrante, únicamente se reducen equitativamente sus aportaciones a la sociedad primigenia.
- d) La o las sociedades que surgen cuentan con recursos propios y actividades en operación, sin requerir que los miembros realicen nuevas aportaciones.
- e) Transmisión total o parcial del patrimonio de la escidente en bloque o forma universal a escindidas.
- f) Extinción o no de la escidente y,
- g) Nacimiento o constitución de una o varias nuevas sociedades escindidas.

II.1.5 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ESCISIÓN:

a) Ventajas:

1. No existe enajenación fiscal, si se cumplen con los requisitos establecidos por el Código Fiscal de la Federación, y por lo tanto, la operación es de rápida realización.
2. Es una empresa en marcha.
3. Al no haber enajenación, no hay causación del Impuesto Sobre la Renta ni del Impuesto al Valor Agregado por la transmisión de bienes.
4. Se crean nuevas empresas sin recurrir a nuevas aportaciones o a la liquidación de la sociedad existente.
5. Pueden dividirse las operaciones y lograr un máximo de eficiencia en cada una de ellas.
6. Las nuevas sociedades llamadas escindidas cuentan desde su inicio con una organización más experimentada en comparación con empresas de nueva creación.
7. En la escisión no se afectan los intereses de acreedores de la escidente, debido a que las deudas son respaldadas con el patrimonio social de las escindidas, reservándose además para los acreedores, el derecho de oposición.

b) Desventajas:

1. Declarar en forma inmediata (a partir del mes de nacimiento de las sociedades escindidas) los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta.
2. Se considera como Monto Original de la Inversión el valor de adquisición por la sociedad escidente y como fecha de adquisición, la misma que correspondería a esta última.
3. Los valores sujetos a deducción de los bienes adquiridos por escisión no podrán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad escidente y,
4. Las sociedades escindidas son responsables solidarias de las contribuciones causadas por la sociedad escidente, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

5. En el supuesto de no cumplirse con los requisitos de tenencia accionaria establecidos en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, se generarán contribuciones omitidas y accesorios.
6. Podrían generarse conflictos laborales en cuanto al tratamiento del personal existente en las sociedades.

II.1.6 PROCESO LEGAL PARA LA ESCISIÓN:

Los requisitos legales que deben reunirse para llevar a cabo la escisión de sociedades, los encontramos en el artículo 228-Bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles, mismos que a continuación se transcriben.

I. Sólo podrá acordarse por resolución de la asamblea de accionistas o socios u órgano equivalente, por la mayoría exigida para la modificación del contrato social;

En el caso de la desincorporación, ésta fue aprobada por el Consejo de Administración de Petróleos Mexicanos y el Consejo de Administración de Pemex-Petroquímica.

II. Las acciones o partes sociales de la sociedad que se escinda deberán estar totalmente pagadas;

El patrimonio de Pemex-Petroquímica esta constituido por aportaciones del Gobierno Federal a través de Petróleos Mexicanos, este último, único participante en la Petroquímica, por lo que su patrimonio no se encuentra representado por partes sociales, sino por certificados de aportación, los cuales están debidamente pagados.

III. Cada uno de los socios de la sociedad escidente tendrá inicialmente una proporción del capital social de las escindidas, igual al del que sea titular en la escidente;

En este caso Pemex-Petroquímica, aportó únicamente inventarios y activos fijos, ya que finalmente se decidió no traspasar pasivos con objeto de que las empresas escindidas nacieran sin obligaciones de ningún tipo. Los pasivos que se tenían fueron absorbidos por Pemex-Petroquímica (escidente). La transmisión de los activos fijos a las nuevas empresas fue por el mismo valor registrado en los libros de la empresa escidente, por lo que la

participación de Petróleos Mexicanos en Pemex-Petroquímica, es la misma que esta última tiene en las sociedades escindidas.

Las aportaciones a las nuevas sociedades son:

NOMBRE DE LA PETROQUÍMICA S.A.DE C.V.	No ACCIONES	IMPORTE
CAMARGO	107,148	\$ 107'148,000.00 M.N.
CANGREJERA	3'092,453	\$ 3'092,453,000.00 M.N.
COSOLEACAQUE	1'076,863	\$ 1'076,863,000.00M.N.
ESCOLÍN	196,712	\$ 196'712,000.00 M.N.
MORELOS	7'053,519	\$ 7'053,519,000.00 M.N.
PAJARITOS	906,412	\$ 906'412,000.00 M.N.
TULA	138,935	\$ 138'935,000.00 M.N.

Estas aportaciones como se comentó anteriormente se hicieron por medio del traspaso de inventarios y activos fijos que entre otros son: Productos petroquímicos, producción en proceso, terrenos, edificios, plantas, ductos, equipo terrestre marítimo, equipo de control ambiental, bienes muebles, equipo de transporte terrestre, equipo de cómputo, y obras en construcción.

IV. La resolución que apruebe la escisión deberá contener:

a) La descripción de la forma, plazos y mecanismos en que serán transferidos los diversos conceptos de activo, pasivo y capital social;

Estos lineamientos fueron establecidos en el Acuerdo CA-400/96 de la Secretaría del Consejo de Administración de Petróleos Mexicanos.

b) La descripción de las partes del activo, pasivo y capital social que correspondan a cada sociedad escindida, y en su caso a la escidente, con detalles suficientes para permitir la identificación de éstas;

Al igual que en el punto anterior, se llevo a cabo en el Acuerdo CA-400/96 de la Secretaría del Consejo de Administración de Petróleos Mexicanos.

c) Los estados financieros de la sociedad escidente, que abarquen por lo menos las operaciones realizadas durante el último ejercicio social, debidamente dictaminados por auditor externo. Corresponderá a los administradores de la escidente, informar a la asamblea sobre las operaciones que se realicen hasta que la escisión surta plenos efectos legales;

Los estados financieros de la entidad escidente fueron dictaminados por el Despacho de Contadores Públicos "Roberto Casas Alatríste".

d) La determinación de las obligaciones que por virtud de la escisión asuma cada sociedad escindida. Si una sociedad escindida incumpliera alguna de las obligaciones asumidas por ella en virtud de la escisión, responderá solidariamente ante los acreedores que no hayan dado su consentimiento expreso, a la o a las demás sociedades escindidas, durante un plazo de tres años contados a partir de la última de las publicaciones a que se refiere la fracción V, hasta por el importe del activo neto que les haya sido atribuido en la escisión a cada una de ellas. Si la escidente no hubiere dejado de existir, ésta responderá por la totalidad de la obligación; y

Al respecto cabe señalar que en el proceso de desincorporación, las nuevas empresas no asumirán ninguna obligación contraída por Pemex-Petroquímica antes de la escisión.

Pemex-Petroquímica, será la encargada de asumir y cumplir con todas las obligaciones contraídas hasta antes de la desincorporación.

V. La resolución de escisión deberá protocolizarse ante notario e inscribirse en el Registro Público de Comercio. Asimismo, deberá publicarse en la gaceta oficial y en

uno de los periódicos de mayor circulación del domicilio de la escidente, un extracto de dicha resolución que contenga, por lo menos, la síntesis de la información a que se refieren los incisos a) y d) de la fracción IV de este artículo, indicando claramente que el texto completo se encuentra a disposición de socios y acreedores, en el domicilio social de la sociedad, durante un plazo de cuarenta y cinco días naturales, contado a partir de que se hubiere efectuado la inscripción y ambas publicaciones;

Sobre el particular se debe observar que por tratarse de un Organismo Público Descentralizado, la resolución de la desincorporación se lleva a cabo mediante decreto presidencial, mismo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, en las fechas que se señalaron en el capítulo de antecedentes. Por tal circunstancia, dicha resolución no requiere de la protocolización ante notario, así como tampoco la de ser publicada en el diario de mayor circulación.

VI. Durante el plazo señalado, cualquier socio o grupo de socios que representen por lo menos el veinte por ciento del capital social o el acreedor que tenga interés jurídico, podrán oponerse judicialmente a la escisión, la que se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada, se dicte resolución que de por terminado el procedimiento sin que hubiere procedido la oposición o se llegue a convenio, siempre y cuando quien se oponga diere fianza bastante para responder de los daños y perjuicios que pudieren causarse a la sociedad con la suspensión.

No se ha presentado el caso.

VII. Cumplidos los requisitos y transcurrido el plazo a que se refiere la fracción V, sin que se haya presentado oposición, la escisión surtirá plenos efectos. Para la constitución de las nuevas sociedades, bastará la protocolización de sus estatutos y su inscripción en el Registro Público de Comercio;

Las sociedades que se formaron con motivo de la desincorporación se crearon como sociedades anónimas de capital variable, ante Notario Público, y se ha cumplido con todos los lineamientos legales requeridos.

VIII. Los accionistas o socios que voten en contra de la resolución de escisión, gozarán del derecho de separarse de la sociedad, aplicándose en lo conducente, lo previsto en el artículo 206 de esta Ley;

No se dio el caso, toda vez que el Gobierno Federal a través de Petróleos Mexicanos es el único participante en el patrimonio de Pemex-Petroquímica (escidente), mismo que aprobó la desincorporación.

IX. Cuando la escisión traiga aparejada la extinción de la escidente, una vez que surta efectos la escisión se deberá solicitar del Registro Público de Comercio la cancelación de la inscripción del contrato social;

No se dio el supuesto, dado que la entidad escidente (Pemex-Petroquímica), sigue operando.

X. No se aplicará a las sociedades escindidas lo previsto en el artículo 141 de esta ley.

El artículo 141 a que se refiere el anterior inciso X, señala que *"Las acciones pagadas en todo o en parte mediante aportaciones en especie, deben quedar depositadas en la sociedad durante dos años. Si en este plazo aparece que el valor de los bienes es menor en un veinticinco por ciento del valor por el cual fueron aportados, el accionista está obligado a cubrir la diferencia a la sociedad, la que tendrá derecho preferente respecto de cualquier acreedor sobre el valor de las acciones depositadas"*.

Como se puede observar, independientemente de que la Ley General de Sociedades Mercantiles no regula las actividades de la Administración Pública Federal, ésta última, al no contar con ordenamientos legales que reglamenten cierto tipo de operaciones, trata de sujetarse en la medida de lo posible a la norma jurídica existente, independientemente de que con ésta se legislen las actividades del derecho privado.

Por último, es de gran importancia resaltar que en el acuerdo de desincorporación así como en las actas constitutivas de las nuevas empresas petroquímicas S.A. de C.V., no se hace mención de que se trata de una escisión de sociedades.

II.1.7 EXTRACTO DE UN ACUERDO DE ESCISIÓN:

"De conformidad con lo que señala el artículo 228 Bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se hacen públicos los acuerdos de escisión tomados por la empresa "X", S.A. de C.V., como sociedad escidente, para constituir una sociedad denominada "Y", S.A. de C.V., como sociedad escindida, mediante asamblea general extraordinaria de accionistas de la primera sociedad citada, efectuada el pasado día 14 de junio de 1997, así como el balance correspondiente a "X", S.A. de C.V., al 31 de mayo de 1997.

ACUERDO DE ASAMBLEA

- 1. Se autoriza la escisión de la sociedad mercantil llamada "X", S.A. de C.V., efectuando la transmisión de una porción de su activo y capital a la nueva sociedad que al efecto surgirá, denominada "Y", S.A. de C.V.*
- 2. Se reduce el capital social en la parte variable de "X", S.A. de C.V., como escidente, en la cantidad de \$ 5'000,000.00 (cinco millones de pesos 00/100. M.N.).*
- 3. Se autoriza al Consejo de Administración de la escidente para que determine la forma, fecha y procedimiento que se seguirá para realizar la cancelación física de las acciones de "X", S.A. de C.V., y la entrega de nuevos títulos que emita la nueva sociedad que resulte de la escisión, en la proporción que corresponda.*
- 4. Se conviene en la forma de los estatutos sociales de "X", S.A. de C.V., en la parte relativa a la estructura del capital social.*
- 5. Se tienen por presentados y aprobados los estados financieros de la escidente, al 31 de mayo de 1997.*
- 6. Se autoriza a los miembros del Consejo de Administración de la sociedad que se escinde para que, en su oportunidad, cancelen los actuales títulos accionarios, así como para que emitan y autoricen con su firma los nuevos títulos representativos del capital de la sociedad escindida, de conformidad con la disminución de capital aprobada, para tal efecto.*

7. *El proyecto de escritura constitutiva de la sociedad que al efecto surgirá, se encuentra a disposición de los socios y acreedores interesados, en el domicilio social de "X", S.A. de C.V.*
8. *La sociedad nueva llamada "Y", S.A. de C.V., toma a su cargo todas las obligaciones y créditos de cualquier naturaleza o calidad, principales, derivados o accesorios, que integren los activos asignados a integrar su capital social, de acuerdo con el balance que se publica junto con la presente resolución.*
9. *La "Y", S.A. de C.V., como sucesor de "X", S.A. de C.V., por lo que toca al sector patrimonial asignado, toma a su cargo todas las responsabilidades de tipo laboral y fiscal derivadas o que se lleguen a derivar en lo futuro. Respecto a los trabajadores y empleados, como patrón sustituto y frente a las autoridades fiscales de cualquier índole, la "Y", S.A. de C.V., se compromete a cumplir con las obligaciones laborales y a pagar las contribuciones que se encuentren pendientes de cubrir, de conformidad con la asignación patrimonial que corresponda, en el momento en que surta efectos la escisión, ya sea que se determinen antes o después de que surta efectos la escisión y comprendiéndose, dentro de dichas responsabilidades fiscales, tanto las contribuciones como sus accesorios.*
10. *La escisión acordada surtirá plenos efectos legales una vez que hayan transcurridos 45 días naturales, contados a partir de la fecha de inscripción, en el Registro Público de Comercio, de la escritura pública que contenga la protocolización de los acuerdos adoptados por la asamblea ya citada.*
11. *El texto íntegro de las resoluciones que anteceden se encuentran a disposición de los socios y acreedores de la sociedad que se escinde, en sus oficinas ubicadas en calle 12, número 345, Colonia El Oro, México, Distrito Federal.*
12. *Igualmente se podrá consultar la información financiera relativa a dicha operación.*

México, D.F., a 30 de junio de 1997.

José Pérez Pérez. Delegado Especial".

II.2 EFECTOS FISCALES DE LA ESCISIÓN

Como se mencionó anteriormente, la Subsecretaría de Ingresos, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en oficio 102-059 del 25 de febrero de 1997, resolvió aplicar el régimen de escisión de sociedades, regulado por la legislación fiscal a partir del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, para efectos de no considerar enajenación, la aportación inicial de Pemex-Petroquímica a cada una de las empresas que se constituyeron, con motivo de la desincorporación de la industria petroquímica de Petróleos Mexicanos, motivo por el cual las empresas escidente y escindidas que surjan como consecuencia de esta operación, deberán cumplir con las disposiciones fiscales que les sean conducentes.

Derivado de lo anterior, han surgido una serie de problemas al tratar de llevar a cabo la aplicación de las disposiciones fiscales en las sociedades escindidas, toda vez que la autoridad no contempló el hecho de que la entidad escidente (Pemex-Petroquímica), no es contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, sino que es sujeto del Impuesto a los Rendimientos Petroleros, establecido en el Artículo IV de la Ley de Ingresos de la Federación, hecho que suscita diversas discrepancias, mismas que se analizarán a continuación.

II.2.1 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

A) Definición Fiscal de Escisión de Sociedades (ART. 15-A CFF)

En 1992 se incorporó al Código Fiscal de la Federación (CFF), el artículo 15-A en el que se da el concepto de escisión de una sociedad, el cual consiste en:

"Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

- a) *Cuando la escidente trasmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga; o*

b) Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera. En este caso la escindida que se designe en los términos del artículo 14-A de este Código, deberá conservar la documentación a que se refiere el artículo 28 del mismo".

En el caso de la desincorporación, tanto la escidente como las escindidas son entidades residentes en el país, y las empresas escindidas sí fueron creadas específicamente para esta finalidad; sin embargo, a pesar de que en toda la documentación oficial se señala que los bienes transmitidos consistían en el neto de derechos y obligaciones (activos y pasivos), la realidad fue que lo que se trasladó a las nuevas empresas fueron los inventarios y el activo fijo, en los que se incluyeron las construcciones en proceso. Asimismo, la operación de la desincorporación se sitúa en el inciso a) del artículo en comento, dado que la entidad escidente únicamente transfirió parte de sus derechos, y no se extinguió.

B) Escisión, caso en que no se considera enajenación (ART. 14 y 14-A CFF)

"En la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, se establece que se entiende por enajenación de bienes, toda transmisión de propiedad aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A".

Asimismo, el artículo 14-A en su fracción I, establece los requisitos que deberán reunirse para considerar que en una escisión no existe enajenación; los mismos que a continuación se describen:

PERMANENCIA ACCIONARIA

** a) Que los accionistas propietarios de cuando menos el 51% de las acciones con derecho a voto, de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un período de dos años, contado a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se presente el aviso correspondiente ante la autoridad fiscal en los términos del Reglamento de este Código.*

Para determinar el porcentaje del 51% se deberá considerar el total de las acciones con derecho a voto emitidas por la sociedad, a la fecha de inicio del periodo, excluyendo las que se consideran colocadas entre el gran público inversionista y que hayan sido enajenadas a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad, de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. No se consideran como acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y las que en los términos de la Legislación Mercantil se denominen acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones, se considerarán las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, siempre que no lo tengan limitado. No se incumple con el plazo de permanencia accionaria antes señalado, cuando la transmisión de la propiedad, de los títulos derive por muerte del accionista, por adjudicación judicial, liquidación o donación.

Cuando se realicen varias escisiones sucesivas o una fusión después de una escisión, el período de tenencia accionaria se inicia a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se presente el aviso correspondiente, relativo a la última escisión o fusión efectuada, sin que hubiera transcurrido entre una u otra el plazo previsto anteriormente."

En el caso que nos ocupa, las empresas escindidas se formaron como Sociedades Anónimas con la modalidad de Capital Variable; el capital de las sociedades es variable con un máximo ilimitado y tienen un mínimo fijo sin derecho a retiro de \$500,000.00/100 dividido en 500 acciones con valor nominal de \$1,000.00/100 cada una; las acciones son nominativas, y se dividieron en SERIE "A" y SERIE "B"; la SERIE "A" representará en todo caso el 51% del capital y su titularidad corresponderá invariablemente al Gobierno Federal o a un organismo descentralizado, y la SERIE "B" representa el 49% del capital social y podrá ser de libre suscripción.

Como se puede observar la tenencia accionaria se cumple dado que Petróleos Mexicanos es el único titular de la entidad escidente que es Pemex-Petroquímica, y ambas representan el 51% del capital social de las sociedades escindidas, el cual nunca podrá ser disminuido con

futuras aportaciones. Por otra parte, en esta operación no se han dado escisiones sucesivas, todo el mecanismo corresponde a una sola escisión.

CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES

" b) Que cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escidente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas, que en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan. En caso de que este requisito no se cumpla, los federatarios públicos, dentro del mes siguiente a la fecha de autorización de la escritura de la escisión, deberán informar de esta circunstancia a las autoridades fiscales, las cuales podrán exigir a cualquiera de las entidades escindidas, la presentación de dichas declaraciones. Asimismo, la sociedad designada deberá enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, solicitar por la empresa que desaparezca la devolución de los saldos que resulten a favor de esta última."

Respecto a este punto se puede comentar que el organismo escidente no desaparece, por tal motivo, tanto las sociedades escindidas y como la escidente serán responsables de cumplir en forma independiente con sus obligaciones fiscales y la entidad escidente (Pemex-Petroquímica), no tendrá terminación anticipada del ejercicio.

C) Conservación de la contabilidad de la Sociedad Escidente (ART. 28 CFF)

"En el inciso b) del artículo 15-A antes mencionado, se incluyó la obligación para las empresas escindidas que al efecto se designe, de conservar la documentación a que se refiere el artículo 28 del mismo código, y que consiste en la contabilidad de la empresa, incluyendo los sistemas y registros contables, cuentas especiales, libros y registros sociales, equipos electrónicos de registro fiscal y sus registros, máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las diversas disposiciones fiscales".

Al no desaparecer Pemex-Petroquímica como sociedad escidente, ésta debe seguir teniendo la obligación de conservar la contabilidad en su domicilio y por los plazos establecidos en este código.

D) Responsabilidad Solidaria (ART. 26-XII CFF)

"Se establece la regla de que las sociedades escindidas son responsables solidarias respecto de las contribuciones causadas en relación con los activos, pasivos y capital, transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión. Tal responsabilidad se limita al importe del capital social de cada sociedad escindida al momento de la escisión".

Como no hay extinción de la sociedad escidente, la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones fiscales seguirá estando en Pemex-Petroquímica, y de ninguna manera podrá recaer en las sociedades escindidas.

E) Dictamen Fiscal Obligatorio (ART.32-A-III CFF)

"Cuando se lleve a cabo la escisión de una sociedad, existe la obligación de que un contador público autorizado por la SHCP, emita dictamen fiscal por el ejercicio en que ocurra el acto legal de la escisión y por el siguiente. Asimismo, en el inciso g. de la fracción III, del artículo 51 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, se establece la obligación de presentar la siguiente información respecto de la sociedades que se escindan:

- 1. Relación relativa al porcentaje de participación accionaria de cada accionista correspondiente al año anterior al de la fecha de escisión, así como el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de la sociedad escidente.*
- 2. Relación de los accionistas de las sociedades escindidas y de la escidente, en el caso de que esta última subsista, en la que se señale el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de dichas sociedades con motivo de la escisión.*

3. *Estado de posición financiera de la sociedad escidente a la fecha de la escisión.*
4. *Relación que contenga la distribución de los activos, pasivos y capital transmitidos con motivo de la escisión.*

La información a que se refieren los subincisos 3 y 4 de este inciso, únicamente se presentarán en el dictamen siguiente a la fecha de la escisión de sociedades".

Por lo que respecta al dictamen fiscal de estados financieros, Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios, contraen esta obligación por medio de las disposiciones legales que regulan a la Administración Pública Federal, aplicando los lineamientos establecidos en este código, así como en las demás leyes fiscales existentes. Por esta razón, tanto la sociedad escidente como las sociedades escindidas cumplen independientemente con esta obligación.

El dictamen fiscal antes señalado, es elaborado por el Despacho de Contadores Públicos "Roberto Casas Alatríste".

F) Aviso al Registro Federal de Contribuyentes (ART. 5-A RCFF)

"El aviso debe presentarse por la sociedad escidente, cuando ésta subsista, o por la escindida que al efecto se designe en el acuerdo de escisión, en el caso de que aquélla se extinga. Este aviso debe presentarse dentro del mes siguiente a la fecha en que se lleve a cabo la escisión, indicándose la denominación o razón social de la sociedad escidente y de las escindidas, así como la fecha en que se realizó el evento".

Al no extinguirse la sociedad escidente (Pemex-Petroquímica), el aviso de escisión fue presentado por ésta dentro del plazo establecido en este código.

Cabe señalar que a la fecha no se ha publicado el formato fiscal para este aviso, ya que el formulario de registro R-1, sólo prevé el caso de la escisión en la que la escidente desaparece; inclusive en el formulario se hace referencia a la "escisión total". Por tal

circunstancia el aviso a que se refiere este párrafo, se presentó en escrito libre, de conformidad con el artículo 18 del CFF.

G) Aviso de cancelación del Registro Federal de Contribuyentes (ART. 23 RCFF)

"Cuando la escisión de una sociedad involucre la desaparición de la sociedad escidente, la sociedad escindida que se designe en la asamblea de accionistas respectiva, debe presentar ante el RFC el aviso de cancelación del registro (formulario R-1), dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la terminación anticipada del ejercicio fiscal de la escidente. El aviso se presentará conjuntamente con la declaración anual del último ejercicio de la sociedad escidente".

En la desincorporación de la industria petroquímica de Petróleos Mexicanos, no se extinguió la sociedad escidente, que en este caso es Pemex-Petroquímica, por tal motivo no existe obligación de hacer la presentación de este aviso.

H) Obligación de los Federatarios Públicos (ART.27 CFF)

"Se incorporó a partir de 1997, la obligación para los federatarios públicos (notarios, corredores públicos, etc.), de exigir a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas de escisión, que se compruebe dentro del mes siguiente a la firma, que ya se ha presentado la solicitud de cancelación y de inscripción, según sea el caso, ante el Registro Federal de Contribuyentes de la persona moral de que se trate, teniendo la obligación de indicar en su protocolo la fecha de presentación de dicho aviso.

En caso de incumplimiento, el federatario deberá informar sobre dicha omisión a la autoridad fiscal, dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura".

Se define en el artículo 79, fracción V, del mismo código, una sanción a cargo del federatario, en caso de que autorice el acta de escisión sin que asiente en la misma la fecha de la presentación del aviso, o en su defecto no informe de dicha omisión a la autoridad fiscal, por un valor que fluctúa entre \$5,000.00 y \$10,000.00".

Como se indica, esta obligación es responsabilidad de los Federatarios Públicos y no de las sociedades escidente o escindidas.

II.2.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

A) Acto de enajenación (ART. 5-A ISR)

“En caso de que se transmitan bienes como consecuencia de escisión, el artículo 5-A de la Ley del ISR, señala que se producirán los efectos que la propia ley indica para los casos de enajenación.

Asimismo, el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación establece que en caso de escisión no hay enajenación, siempre que los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante dos años, contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se presente el aviso correspondiente. Sin embargo, en el artículo 17 fracción V de la Ley del ISR, se menciona que es un ingreso acumulable la ganancia que derive de la transmisión de bienes generada por la escisión de una sociedad, aclarándose que cuando se cumpla lo establecidos en el artículo 14-A del CFF, la ganancia mencionada no deberá acumularse, siempre que además el adquirente de los bienes (la sociedad escindida), tome en cuenta como fecha y valor de adquisición, la fecha en que la sociedad escidente adquirió el bien de se trate y como valor de adquisición el que hubiese pagado por dicho bien. También se establece que en el caso de que la ganancia sea acumulable por no cumplirse con los requisitos mencionados anteriormente, los bienes adquiridos por la escindida no podrán depreciarse, o su costo fiscal (en el caso de acciones) no será considerado desde la fecha y en el valor cubierto cuando la sociedad escidente los hubiese adquirido, en este caso, la fecha de adquisición será la fecha de la escisión y como precio de adquisición, el valor en que los bienes sean transmitidos a la entidad escindida”.

En el caso que nos ocupa, se podría considerar que no se han cumplido con los requisitos señalados en las leyes fiscales, para no considerar la transmisión de los bienes como una enajenación, ya que por lo que se refiere a la tenencia accionaria, en este caso, no existe

problema, toda vez que el único que ha realizado aportaciones, tanto a la entidad escidente como a las sociedades escindidas, ha sido Petróleos Mexicanos o Pemex-Petroquímica.

Por lo que corresponde a la fecha de adquisición, las sociedades escindidas están considerando como tal, la fecha en que la escidente aportó los bienes, la cual no corresponde a la fecha de adquisición por parte de la misma.

Con respecto al valor de adquisición, en este momento se están manejando los valores con que fueron traspasados los bienes, sin embargo los importes que se tomarán como base para efectos de la depreciación, serán los que arrojen los avalúos correspondientes, asimismo se dio inicio a la depreciación a partir de la fecha en que surtió efectos la escisión.

Como se puede observar, la operación realizada por Petróleos Mexicanos para llevar a cabo la desincorporación de la industria petroquímica debería ser considerada, para efectos fiscales, como una enajenación. Sin embargo, mediante oficio núm. 102-059 de fecha 25 de febrero de 1997, de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se resolvió aplicar el régimen de escisión de sociedades regulado por la legislación fiscal a partir del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, para efectos de no considerar enajenación la aportación inicial, representada por el neto de los derechos y obligaciones (activos y pasivos), que Pemex-Petroquímica transfiera a cada una de las empresas que se constituyan. Asimismo, en el oficio núm. 325-SAT-VII-C-794 de fecha 13 de agosto de 1997, del Servicio de Administración Tributaria de la SHCP, se autorizó a las empresas escindidas a utilizar el valor de aportación de los activos, para efectos de la deducción de las inversiones que corresponda. En este sentido, una vez que se cuente con el valor de avalúo, se deberá efectuar, con base en dicho importe, el cálculo de la deducción de los bienes de que se trate, corrigiendo las declaraciones (ajustes y anuales) que correspondan mediante la presentación de las declaraciones complementarias con la actualización y recargos respectivos.

B) Acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta Pagado en el Extranjero (ART. 6 ISR)

“El artículo 6 de la Ley del ISR reconoce el derecho de Acreditamiento del ISR que la empresa escidente haya causado y pagado en el extranjero, y establece que este derecho corresponde exclusivamente a la escidente en el caso de que ésta subsista. Por el contrario cuando se trate de una escisión total, es decir cuando la escidente desaparece, el impuesto acreditable se podrá transmitir a las sociedades escindidas, en la proporción en que se divida el capital de la sociedad escidente”.

Respecto a la desincorporación, esta se lleva a cabo mediante la figura de la escisión parcial, toda vez que la empresa escidente (Pemex-Petroquímica) no desaparece, por lo tanto, ésta deberá acreditar el ISR retenido en el extranjero y por ningún motivo podrá traspasarlo a las empresas escindidas.

C) Pagos Provisionales enterados por la Sociedad Escidente (ART. 12 ISR)

“Los enteros provisionales efectuados por la sociedad escidente antes de la escisión, no se pueden asignar a las escindidas, ya que sólo los podrá acreditar la escidente, aun en el caso de una escisión total en la que esta entidad desaparece”.

Al respecto cabe señalar que la sociedad escidente (Pemex-Petroquímica) no es contribuyente del impuesto sobre la renta y por tal circunstancia no está obligada a realizar pagos provisionales. Sin embargo en la Ley de Ingresos de la Federación, en el inciso correspondiente al Impuesto a los Rendimientos Petroleros, (que es el similar al ISR) se establece la obligación de que Pemex-Petroquímica realice dos ajustes a su declaración anual del IRP durante el año.

A la fecha estos ajustes se han realizado obteniéndose como resultado pérdida fiscal, por lo que no se ha realizado pago alguno.

Esta declaración se formula atendiendo a todas las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

D) Primer Ejercicio de las Sociedades Escindidas (ART.12 ISR)

“El artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que 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 mismo coeficiente de utilidad de la sociedad escidente para el ejercicio de que se trate”.

Como podrá observarse, esta modalidad es el único caso de excepción a la regla general que exceptúa a las sociedades mercantiles de efectuar pagos provisionales durante su primer año de operaciones.

Asimismo se obliga a las sociedades escindidas a utilizar el mismo coeficiente de utilidad de la sociedad escidente, en el ejercicio de que se trate, sin embargo, Pemex-Petroquímica (sociedad escidente) no es contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que está sujeta al Impuesto a los Rendimientos Petroleros, de conformidad con el artículo 4º fracción IV de la Ley de Ingresos de la Federación, y por tal circunstancia se está en la imposibilidad práctica de hacer pagos provisionales, dado que no se cuenta con coeficiente de utilidad.

Por lo anterior, atendiendo al principio de negocio en marcha y siguiendo con el régimen fiscal de la escidente para las sociedades escindidas, se deberían realizar dos ajustes a cuenta del pago anual, considerando para cada uno de ellos los ingresos acumulables y deducciones autorizadas del período de que se trate y no un coeficiente de utilidad inexistente; o bien, considerando que las sociedades escindidas son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, pero por los motivos anteriormente señalados no cuentan con coeficiente de utilidad para realizar pagos provisionales en su primer ejercicio, se debería aplicar lo dispuesto por el artículo 12 fracción I, tercer párrafo de la LISR, el cual establece que tratándose de empresas de nueva creación, cuando no hay coeficiente de utilidad, éstas no están obligadas a realizar pagos provisionales; por tal circunstancia, en su segundo ejercicio fiscal, las empresas realizan el primer pago provisional que comprende los meses de enero, febrero y marzo, dado que su coeficiente de utilidad se conoce una vez presentada la declaración anual, misma que se presenta el último día del mes de marzo siguiente al

cierre del ejercicio. Sin embargo, el Servicio de Administración Tributaria con oficio núm. 325-SAT-VII-C-794, del 13 de agosto de 1997, resolvió que se aplicará el coeficiente de utilidad del 20%, a que se refiere el artículo 62, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para calcular y efectuar los pagos provisionales de dicho impuesto correspondiente al ejercicio fiscal de 1997.

Sin embargo, de conformidad con el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales únicamente podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones cuando:

"Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución, hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.

No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio.*
- b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*
- c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o que se registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.*

No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

No se tengan en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan cumplir el propósito para el que fueron instalados.

Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad, que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones”.

Como se puede observar, para que las autoridades fiscales puedan determinar presuntivamente la utilidad fiscal y aplicar lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se debe dar cualquiera de los supuestos señalados anteriormente, lo que no sucedió en la desincorporación de la industria petroquímica de Petróleos Mexicanos, con lo que se demuestra una vez más, que las resoluciones que emiten las autoridades hacendarias no están basadas en el derecho, lo que manifiesta la ilegalidad de los actos emanados de las mismas.

E) Segundo Ejercicio de la Sociedad o Sociedades Escindidas (ART.12 ISR)

“Para el segundo ejercicio de operaciones, ante la ausencia de una disposición específica, se aplicará la regla general prevista en el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 12 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta; consistente en que el primer pago provisional, como ya se mencionó anteriormente, comprende el primero, segundo y tercer meses del ejercicio, debiéndose utilizar para este período y para los pagos posteriores, el coeficiente de utilidad del ejercicio anterior, aun cuando no sea un ejercicio de doce meses.

Si en el primer ejercicio de operaciones de la sociedad escindida se reporta una pérdida fiscal, no se tendrá coeficiente de utilidad de ese primer ejercicio. Sin embargo, para el siguiente período sí habría obligación de efectuar pagos provisionales, aplicando el mismo coeficiente de utilidad de la escidente utilizado en el primer período de la escindida.

En el cuarto párrafo posterior a la fracción III del artículo 12, en relación con lo señalado en el último párrafo de la fracción I del mismo artículo, se establece, que dicho coeficiente de la escidente utilizado por la escindida en su primer ejercicio, debe considerarse por esta empresa como el coeficiente de utilidad de un ejercicio regular (de doce meses), aunque no lo sea. Por tanto, en la medida en que no hayan transcurrido más de cinco años, dicho coeficiente se seguirá utilizando, si es que en los cuatro ejercicios posteriores al primer período, la escindida reportara pérdidas fiscales.

Referente a este punto se puede advertir que continuando con el argumento de que la sociedad escidente no tiene coeficiente de utilidad, las sociedades escindidas no deberían realizar pagos provisionales, sino que estarían obligadas hasta el momento en que se genere utilidad fiscal. Sin embargo, conforme a lo señalado anteriormente, las sociedades escindidas deben emplear el coeficiente de utilidad del 20%, para sus pagos provisionales, independientemente de que estén reportando pérdidas fiscales algunas de ellas, como en la realidad ha sucedido, durante los siguientes cinco ejercicios fiscales, contados a partir de la fecha en que se llevó a cabo la escisión.

F) Pagos Provisionales Trimestrales (ART. 12-III ISR)

“La Ley señala que cuando la escidente hubiera venido efectuando sus pagos provisionales en forma trimestral antes de la escisión, conforme a esta disposición, las escindidas también los efectuarán con tal periodicidad; en caso contrario los deberán realizar mensualmente.

Para los ejercicios posteriores se aplicará la regla general consistente en que dependiendo de los ingresos del ejercicio anterior (hasta \$ 4,000,000.00 actualizados a enero de 1998, \$ 8,934,455.19), los pagos serán trimestrales o mensuales (si es que en esta último caso los ingresos exceden de tal cifra).

Como fue descrito, Pemex-Petroquímica (sociedad escidente) no es contribuyente del ISR, por lo que no existe la obligación de realizar pagos provisionales ni mensuales ni

trimestrales, sino que atendiendo a que en la figura de escisión, las sociedades escindidas deben cumplir con todas las obligaciones de la escidente, en este caso, las primeras deberían realizar dos anticipos (considerando ingresos y deducciones), el primero, tomando las operaciones del periodo enero-junio y presentarlo en agosto, y el segundo de enero-septiembre, enterándolo en noviembre del mismo año, durante su primer ejercicio fiscal; ya que a partir del segundo ejercicio se deberá atender al límite establecido respecto a los ingresos.

G) Reducción de Pagos Provisionales (ART. 12-A-IV ISR, 8 RISR y 3.5.3 RMF)

"Con la regla 3.5.3 de la resolución miscelánea para 1998/99, se regula la forma para que la sociedad escidente y las escindidas, disminuyan sus pagos provisionales correspondientes al periodo inmediato posterior a la firma de la escritura de la escisión.

Para tales efectos es necesario que se cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Que se recabe autorización de la Administración de Recaudación competente.*
- b) Que la escidente hubiera dictaminado sus estados financieros para efectos fiscales, por el ejercicio inmediato anterior a la escisión.*
- c) La reducción se aplicará sobre los pagos provisionales de los periodos siguientes a la firma de la escritura de escisión.*
- d) Sólo podrán disminuirse los pagos provisionales cuando se estime que el coeficiente de utilidad que debe aplicarse para determinar los mismos, es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan dichos pagos, o bien cuando por esos ingresos se hubiese pagado el ISR en el extranjero.*
- d) El coeficiente de utilidad disminuido será el que resulte de dividir el resultado que se obtenga de restar al total de ingresos acumulables obtenidos desde el inicio del ejercicio, hasta el último día del mes de que se trate, las deducciones autorizadas por el título II de la LISR, excepto la deducción a que se refiere el artículo 51 de la propia ley, entre los ingresos nominales del mismo período".*

En el caso de las sociedades escindidas derivadas de la escisión de la Petroquímica, se presentaron a las autoridades hacendarias, los resultados fiscales de las mismas y demás requisitos establecidos por la ley, con el propósito de solicitar la reducción de los pagos provisionales.

Es importante señalar que únicamente dos de las nueve empresas escindidas mostraban utilidades fiscales y las ocho restantes arrojaron pérdidas. Asimismo, también se demostró que el coeficiente de utilidad que se determinó en estas dos sociedades, era inferior al 20% del impuesto presuntivamente de manera arbitraria, por las autoridades hacendarias.

El argumento que se utilizó para negar la autorización, fue de que si las nuevas sociedades no realizaban los pagos provisionales, la recaudación iba a disminuir, toda vez que el pago de impuestos de la sociedad escidente, está basado en ingresos brutos y no en razón de utilidades, como cualquier otra empresa, situación muy delicada por los problemas económicos por los que está atravesando el país.

Por supuesto que esta resolución se hizo de manera verbal, ya que las autoridades de Hacienda no quisieron documentarla.

H) Ajuste Semestral (ART. 7-E RLISR)

“De conformidad con el artículo 7-E del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece que cuando por escisión, los contribuyentes anticipen la fecha de terminación de su ejercicio, determinarán los ajustes a los pagos provisionales conforme a lo siguiente:

- a) Cuando la extinción por la escisión ocurra en el séptimo mes del ejercicio o en fecha posterior, el ajuste se calcula conforme lo marca la ley, considerando los ingresos obtenidos y las deducciones autorizadas a que se refiere la fracción III del artículo 12-A de la ley, correspondiente al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del sexto mes de dicho ejercicio.*
- b) No se efectuará el ajuste si la declaración anual del ejercicio se presenta a más tardar, en la fecha en que se deba presentar la declaración del ajuste.*

c) Tampoco se efectuará el ajuste cuando el cierre anticipado por la extinción de la escidente ocurra antes del séptimo mes del ejercicio, es decir, cuando se genere un ejercicio irregular de seis meses o menos”.

Como se puede observar no se establecen reglas específicas para la o las sociedades escindidas, sin embargo en tanto estas sociedades estén obligadas a cubrir pagos provisionales, existe la obligación de calcular y pagar también el ajuste semestral.

En el estudio que nos ocupa, las sociedades escindidas no tendrán la obligación de realizar y pagar el ajuste semestral, en virtud de que para efectos fiscales inician sus operaciones a partir del 1º de julio de 1997, según oficios núm. 322-SAT-97.00304 al 00309 del Servicio de Administración Tributaria, Administración General de Recaudación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de fecha 12 de agosto de 1997, y el ajuste abarca las operaciones comprendidas en el primer semestre del ejercicio.

Por otra parte, también se puede apreciar que la disposición en comento, se refiere únicamente al caso en que la sociedad escidente se extinga por motivo de la escisión, por el contrario, cuando la escisión no provoca la extinción de la sociedad escidente, a ésta no le ocasiona un período irregular y por lo tanto puede y debe seguir aplicando las normas de ley, sin embargo, Pemex-Petroquímica (escidente) no es contribuyente del Impuesto Sobre la Renta y por lo mismo no está obligada a realizar el citado ajuste semestral.

l) Saldos a Favor del ISR de la Sociedad Escidente (ART. 14-A CFF)

“En el caso de que la sociedad escidente desaparezca, la empresa escindida que se haya designado, podrá tramitar la devolución de los saldos a favor que resulten en la última declaración de la sociedad escidente, cumpliéndose para este efecto con diversas reglas que emitirá la SHCP.

De la redacción de este párrafo se puede observar, que esta regla no abarca a aquéllos saldos a favor que la escidente hubiere reportado en periodos fiscales

anteriores, sin embargo, considero que la sociedad escindida designada, sí estaría en posibilidad de tramitar la devolución de dichos saldos, aunque debería realizarse previa autorización de las autoridades correspondientes”.

En nuestro estudio, esta disposición no tuvo efecto dado que la sociedad escidente no desapareció (Pemex-Petroquímica), y por otra parte, no existen saldos a favor.

J) Bienes Adquiridos por Escisión (ART. 18 ISR)

“Cuando con motivo de la escisión de una sociedad se transmita la propiedad de ciertos bienes de la sociedad escidente a la sociedad o sociedades escindidas, el costo (monto original de la inversión), y la fecha de adquisición que estas últimas podrán reconocer para calcular la ganancia, en la venta de tales bienes para efectos fiscales, será el valor y la fecha en que la sociedad escidente los haya adquiridos.

De conformidad con el artículo 18 de la LISR, esta disposición es aplicable básicamente a los siguientes conceptos:

- a) Terrenos*
- b) Títulos-valor que representen la propiedad de bienes.*
- c) Otros Títulos-valor cuyos rendimientos no se consideran intereses en los términos del artículo 7-A de la LISR.*
- d) Piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera.*
- e) Piezas denominadas Onzas Troy.*

Con base en esta disposición, cuando las sociedades escindidas quieran enajenar alguno de dichos bienes, podrán deducir el monto original de la inversión relativo, ajustando con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido, desde el mes en que la sociedad escidente haya adquirido el bien de que se trate, hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación.

Esta regla no se podrá aplicar para acciones ni para certificados de depósito de bienes o mercancías, los cuales están afectos a otra reglamentación particular”.

Tratándose de la escisión de la petroquímica, esta disposición únicamente será aplicada en el caso de terrenos, ya que la transmisión de bienes solamente comprendió la transferencia de terrenos y activos fijos; los demás conceptos relacionados en este artículo, permanecen en la sociedad escidente.

K) Ganancia en la Escisión (ART. 17-V ISR)

“Esta disposición reconoce como ingreso acumulable la ganancia realizada que derive de la escisión de una sociedad. Asimismo, se aclara que cuando se cumplan con los requisitos de permanencia accionaria a que se refiere el artículo 14-A del CFF, la ganancia de que se trate no deberá acumularse, siempre que además el adquirente (la sociedad escindida) cumpla con lo dispuesto en la LISR respecto de tales bienes, lo que significa, que se tomen en cuenta como fecha de adquisición y valor de adquisición, la fecha en que la sociedad escidente adquirió el bien de que se trate y como valor de adquisición el que hubiese pagado por dicho bien, respectivamente”.

Al respecto, cabe comentar, que el tratamiento que las sociedades escindidas han dado a los bienes transmitidos por concepto de la escisión, es el que se señala en la disposición antes analizada, por lo que en la declaración anual correspondiente a 1997, no se acumuló ningún ingreso por ganancia, en la escisión. Asimismo, es importante aclarar que, tanto la fecha, como el valor de adquisición, serán modificados ya que se tomarán como tales los que se determinen en los avalúos correspondientes, de acuerdo a la autorización según oficio NÚM. 325-SAT-VII-C-794 del Servicio de Administración Tributaria, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de fecha 13 de agosto de 1997, lo que traerá como consecuencia a las sociedades escindidas, la presentación de declaraciones complementarias (de ajuste y anual) con la posibilidad de pagar actualizaciones y recargos, o bien tener saldos a favor de ISR.

L) Costo Fiscal para Bienes Adquiridos por la Escisión (ART. 17-V ISR)

“Cuando como resultado de la escisión, se tenga que llevar a cabo la acumulación de la ganancia, por la adquisición de bienes transmitidos, por no haberse cumplido con los requisitos de permanencia accionaria, los bienes adquiridos por la escindida no podrán depreciarse, o su costo fiscal (en el caso de acciones) no será considerado, desde la fecha y en el valor cubierto cuando la sociedad escidente los hubiese adquirido.

Dándose este supuesto, la fecha de adquisición sería la fecha de la escisión y como precio de adquisición, el valor en que los bienes sean transmitidos a la entidad escidente”.

Como comentario a este punto, observamos que a pesar de que las disposiciones fiscales son muy claras con respecto a los requisitos para que la transmisión de los bienes, como consecuencia de la escisión, no sea considerada como una enajenación y no haya la obligación de acumular la ganancia, en la operación de la desincorporación de la petroquímica, mediante autorización particular, se permite a las sociedades escindidas, utilizar otros valores y otras fechas las cuales no corresponden a la sociedad escidente, por lo que de manera estricta debería de llevarse a cabo la acumulación de la ganancia.

M) Fecha de Adquisición de Activos Fijos (ART. 41-3º párrafo ISR)

“En esta disposición se establece que en el caso de activos fijos y otras inversiones, (gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos), que se hayan traspasado a la sociedad escindida por virtud de la escisión, se le asigne como fecha de adquisición, la que haya correspondido a la sociedad escidente. Es decir, el factor de actualización que deberá aplicarse a la deducción por inversiones, se calculará desde la fecha de su adquisición por parte de la escidente”.

Como ya fue comentado, la fecha que se utilizará como de adquisición en las sociedades escindidas, será la que corresponda a la fecha de avalúo y no la que correspondió a la escidente, como lo marca la ley, o sea, que el factor de actualización aplicable a la

deducción por inversiones, se determinará desde la fecha del avalúo, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el cual se calcula la deducción.

N) Saldos por Deducir de Inversiones (ART. 46-IV ISR)

"En la fracción IV del artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece que cuando con motivo de la escisión de sociedades se transfieran a la sociedad escindida, activos fijos, gastos y cargos diferidos y erogaciones incurridas en periodos preoperativos, los valores sujetos a deducción no deberán exceder a los valores pendientes de deducción, en la sociedad escidente.

Como está redactada esta disposición, pareciera que la sociedad escindida debería calcular la deducción, aplicando el porcentaje de depreciación que corresponda, al importe pendiente de deducir que tenía la empresa escidente antes de la escisión.

Sin embargo, la depreciación debe calcularse sobre el monto original de la inversión, tal y como la venía deduciendo la sociedad escidente, por lo que este artículo, solamente pretende identificar los montos totales que podrán deducirse en las escindidas, debido a que parte de éstos, ya fueron deducidos en la escidente.

Cabe hacer mención, que en la Ley no se regula el tratamiento que se les debe dar a las transmisiones de activos fijos por los cuales se haya ejercido la opción de deducirlos en forma inmediata, así que se debería atender a lo siguiente:

a) Que la sociedad escindida, cuando enajene los activos por los que la sociedad escidente haya ejercido la opción de la deducción inmediata, pueda reconocer la deducción prevista en la fracción III del artículo 51-A de la LISR, que se determina aplicando ciertos porcentajes que dependen de los años transcurridos desde que se efectuó la deducción inmediata y el porciento de deducción aplicado para la misma, al monto original de la inversión, ajustado con el factor de actualización, correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el bien de que se trata, hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que se haya efectuado la deducción inmediata.

b) Que la sociedad escindida pueda ejercer la opción de la deducción inmediata, respecto de los activos fijos nuevos adquiridos por la sociedad escidente, en el mismo período en el que se lleve a cabo la escisión, es decir, que tales activos se sigan considerando como nuevos aun cuando su adquisición original la haya efectuado la sociedad escidente, siempre y cuando esta última no haya ejercido la opción, antes de la escisión”.

Como se explicó anteriormente, el importe de depreciación que las sociedades escindidas podrán deducir, es el correspondiente a los valores que se determinen en los avalúos, y no el saldo por depreciar que tenía la sociedad escidente (Pemex-Petroquímica) hasta el momento de la escisión.

Por lo que corresponde a la deducción inmediata, ésta no es aplicable dado que la entidad escidente tiene la política de no llevar a cabo dicha deducción; asimismo, no se dio el supuesto, de que la sociedad escidente adquiriera bienes nuevos y los haya transferido a las sociedades escindidas con motivo de la escisión.

Ñ) Costo Fiscal de Acciones (ART. 19-III ISR)

“En el párrafo tercero y quinto de la fracción III del artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece por un lado, qué costo se le asigna a las acciones que emita la sociedad escindida, y por otro, el costo de las acciones que adquieran las sociedades escindidas, como parte de los bienes transmitidos por la escidente.

a) Costo Fiscal de las Acciones Emitidas por la Sociedad Escindida

Se establece que el costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por las sociedades escindidas, será el que se derive del costo promedio por acción que tenían los títulos canjeados de la escidente, por cada accionista, a la fecha del evento y como fecha de adquisición, el momento del canje de los títulos.

Lo anterior se puede entender de la siguiente manera:

- 1) *El costo promedio por acción, de las acciones de la sociedad escidente, propiedad de cada accionista, que se canjearán por acciones de la escindida, debe multiplicarse por el total de las acciones de la escidente que se canjearán, por accionista, para obtener un costo promedio total, de las acciones de cada accionista.*
- 2) *El costo total se divide entre el número de acciones emitidas por la sociedad escindida, obteniéndose así el costo promedio de los nuevos títulos.*

b) Costo Comprobado de Adquisición de las Acciones Transmitidas a la Sociedad Escindida

El costo comprobado de adquisición de los títulos, que forman parte del activo de la sociedad escidente, cuya propiedad se transmite a la sociedad escindida por virtud de la escisión, será el costo promedio que tenían los títulos en la sociedad escidente, al momento de la escisión.

c) Costo Fiscal de Acciones Adquiridas por Herencia, Legado o Donación

En el último párrafo del artículo 100 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece la disposición que regula lo referente a las acciones adquiridas mediante las figuras jurídicas de herencia, legado o donación, precisándose que el costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas como consecuencia de una escisión, será el costo promedio por acción que hubiere correspondido a las acciones de la sociedad escidente, al momento de la escisión".

En relación con el costo fiscal de las acciones, respecto de la escisión de la industria petroquímica de Petróleos Mexicanos, es importante comentar las siguientes consideraciones:

- a) Pemex-Petroquímica como sociedad escidente, es un Organismo Público Descentralizado, y su patrimonio no representa partes sociales, sino que es la aportación del Gobierno Federal en esta institución.

- b) Al no ser Pemex-Petroquímica contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, no se tiene la obligación de llevar la cuenta de "Utilidad Fiscal Neta", requisito para poder determinar el Monto Original Ajustado de las acciones (mismas que por su naturaleza no existen).
- c) Como ya se mencionó anteriormente, al ser la sociedad escidente un Organismo Público Descentralizado, su patrimonio no está representado por acciones, por lo que es imposible determinar el costo fiscal por acción.

Derivado de lo anterior, el costo fiscal de las acciones emitidas por las sociedades escindidas, se determinó considerando como monto original de las acciones, únicamente el valor de los activos que fueron transmitidos a estas sociedades por la escidente, lo que representa el mismo importe que se tenía en el patrimonio de esta última.

Asimismo, la fecha de adquisición de las acciones, corresponde a la fecha en que se llevo a cabo la escisión.

Es importante mencionar que por disposiciones legales, estas acciones que representan el 51% del capital social, propiedad de Petróleos Mexicanos y de Pemex-Petroquímica, nunca podrán ser enajenadas por las sociedades escindidas, sin embargo, al ser estas empresas contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, deberán ir formando el saldo de la cuenta de "Utilidad Fiscal Neta" y considerar tanto el número de acciones del Gobierno Federal (51%) como de las acciones que representan la participación privada (49%), para la determinación del costo promedio por acción.

Respecto del Costo comprobado de adquisición, de las acciones transmitidas a las sociedades escindidas, que formaban parte del activo de la escidente, por virtud de la escisión, así como las adquiridas por herencia, legado o donación, se comenta que dicha situación no se presentó en la escisión de la petroquímica, ya que los bienes que se aportaron fueron solamente activos fijos y tampoco se recibieron acciones por ningún otro concepto.

O) Pérdidas Fiscales (ART. 55 ISR)

“De acuerdo con el último párrafo del artículo 55 de la LISR, el derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona, ni como consecuencia de la fusión. No obstante lo anterior, el propio artículo 55 continúa diciendo que en el caso de escisión, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se podrán dividir entre las sociedades escidentes y las escindidas, en la proporción en que se divida el capital con motivo de la escisión.

Lo anterior es de gran importancia ya que representa la facultad otorgada a los contribuyentes para transmitir o no, las pérdidas fiscales por amortizar y es la única excepción a la prohibición de traspasar dichas pérdidas.

Como está redactada la disposición, si la escidente decide transmitir las pérdidas fiscales a las escindidas, esta transmisión deberá hacerse con base en la segmentación del capital, no pudiendo transmitir el 100% de la pérdida a una sola escindida. Por contra, la escidente puede conservar la totalidad de la pérdida si así lo decidiera.

En relación con el plazo para su amortización, el segundo párrafo del artículo 55 de la LISR establece, que la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes. Cabe aclarar que en el caso de escisión, deberá considerarse como parte de esos diez ejercicios, aquél en el que la escidente obtuvo la pérdida”.

Sobre este punto es relevante comentar que a Pemex-Petroquímica (sociedad escidente) no le fue autorizada la transferencia de sus pérdidas fiscales generadas en los ejercicios fiscales anteriores a la escisión, a las sociedades escindidas.

Dicha negación se fundamentó en el criterio de que la sociedad escidente es sujeto del Impuesto a los Rendimientos Petroleros y el régimen fiscal de las sociedades escindidas es

el del Impuesto Sobre la Renta, por lo que se determinó, que no era posible llevar a cabo la amortización de las pérdidas fiscales, generadas en regímenes fiscales diferentes.

Sin embargo, la verdadera razón, fue la de que si estas pérdidas hubieran sido transferidas a las sociedades escidentes, éstas no generarían Impuesto Sobre la Renta anual, ni provisional, y como consecuencia se iba a tener una disminución en la recaudación, por lo que es claro, que la conclusión de las autoridades hacendarias, respecto al tratamiento de las pérdidas, únicamente fue dirigida con fines recaudatorios, sin considerar las disposiciones legales.

P) Estimativa de Ingresos por las Autoridades Fiscales (ART. 64-A ISR)

"En relación con una posible estimativa de ingresos, por parte de las autoridades fiscales, y principalmente por la existencia de una relación directa entre la escindida y la escidente, el artículo 64-A establecía hasta 1996 lo siguiente:

"No será aplicable lo dispuesto en este artículo (operaciones entre personas con intereses comunes), ni en el anterior (estimación de la utilidad fiscal), tratándose de los bienes, así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que se adquieran con motivo de la fusión o escisión de sociedades, a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17, siempre que éstos hayan sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas o escidentes, al momento de la fusión o escisión, según corresponda".

Sin embargo, derivado de los cambios al esquema de partes relacionadas para 1997, se suprimió la consideración anterior del texto legal, surgiendo una incógnita sobre la posibilidad de que el traspaso de bienes o inventarios en una escisión, puedan ser objeto de una estimativa de ingresos, por haberse vendido a precios diferentes de los de mercado, entre empresas relacionadas".

Como se puede apreciar para 1997 ya no existe la disposición en ley de no considerar enajenación a valores de mercado cuando se trate de escisión, sin embargo, en lo relacionado con la escisión de la Petroquímica, la estimativa de ingresos, por parte de las autoridades hacendarias, no procedería, dado que de conformidad con el oficio NÚM. 325-SAT-VII-C-794 del Servicio de Administración Tributaria de fecha 13 de agosto de 1997 de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se autorizó considerar como valor de la transferencia de los activos de la escidente a las escindidas, el correspondiente al saldo en libros y posteriormente utilizar los importes que arrojen los avalúos correspondientes.

Q) Reducción del Capital Social (ARTS. 120 y 121 ISR)

“Las disposiciones legales para determinar si en una reducción de capital se genera un dividendo para el accionista, no son aplicables cuando la reducción del capital sea consecuencia de una escisión de sociedades y se cumplan los requisitos de los artículos 120 y 121 de la Ley del ISR:

“..., siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en caso de que subsista, y de las escindidas sea igual, al que tenía la sociedad escidente y las acciones que se emitan como consecuencia de dichos actos sean canjeadas a los mismos accionistas de esta última”.

En lo que corresponde al canje de las acciones, la regla es clara, ya que obliga a que subsistan los mismos accionistas de la empresa escidente.

Referente al saldo de la cuenta capital de aportación, que para fines fiscales deben llevar las sociedades mercantiles, se precisa que se podrá transmitir a otra sociedad cuando ocurra el evento de una escisión de sociedad. En el artículo 120, último párrafo de la fracción II, se explica la opción de que el saldo de dicha cuenta se divida entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la misma proporción en que se haya dividido el capital social de la empresa escidente. Sí se ejerce la opción, la transmisión de dicho saldo a las empresas escindidas, deberá efectuarse íntegramente para todas ellas y no en forma parcial. La opción de dividir el saldo de la cuenta de

capital de aportación, depende de que al dividirse el capital social, se le asigne o no a la sociedad escindida, capital de aportación o capital procedente de utilidades capitalizadas, respectivamente.

Ahora bien, si estos requisitos no se cumplen en una escisión, la diferencia entre la parte efectivamente retirada de la escidente y la cuenta de capital de aportación actualizada (cuando el primero sea mayor) se considera como un ingreso por utilidad distribuida para los accionistas”.

Para la escisión en estudio, estas disposiciones se han cumplido en su totalidad independientemente de que la sociedad escidente (Pemex-Petroquímica) no es una sociedad mercantil y tampoco es contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, por lo que no está obligada a llevar la cuenta de capital de aportación para efectos fiscales.

Lo anterior se fundamenta a que la suma del capital social de las sociedades escindidas y el patrimonio de la escidente, es el mismo que ésta última tenía hasta antes de llevarse a cabo la escisión. Asimismo, las acciones emitidas por las empresas escindidas fueron entregadas en su totalidad, menos una (entregada a Petróleos Mexicanos) a Pemex-Petroquímica.

R) Transmisión de la Cuenta de Utilidades Fiscales Netas (ART. 124 ISR)

“El último párrafo del artículo 124 de la LISR, prevé la transmisión del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta por escisión, dividiendo, en caso de que así se decida, el saldo de dicha cuenta entre las sociedades escidente y escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital con motivo de la escisión”.

Como ya fue comentada ampliamente, en la escisión de la petroquímica, no hubo traspaso del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta, toda vez que la sociedad escidente no es contribuyente del ISR y tampoco es una sociedad mercantil, por lo que no existe la obligación para efectos fiscales, de llevar dicha cuenta.

S) Consolidación Fiscal (ART. 57-I ISR)

"En relación con este rubro, prácticamente la regulación específica de escisión es nula, ya que sólo se prevé en el segundo párrafo del artículo 57-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que las sociedades escindidas de una controladora escidente, se consideran incorporadas al régimen de consolidación a partir de la fecha en que acontezca el evento".

Es importante destacar que actualmente, no es posible llevar a cabo la consolidación para efectos fiscales, entre la sociedad escidente (Pemex-Petroquímica) y las sociedades escindidas (las S.A. de C.V.), en virtud de estar sujetos a diferentes regímenes fiscales. La sociedad escidente es contribuyente del Impuesto a los Rendimientos Petroleros, contenido en el Artículo 4º de la Ley de Ingresos de la Federación, y las sociedades escindidas están sujetas al régimen general que es el Impuesto Sobre la Renta.

T) Participación de los Trabajadores en las Utilidades (ART. 14 ISR)

"El artículo 117 de la Ley Federal del Trabajo, señala que los trabajadores participan en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, el cual, actualmente es del 10%.

Ahora bien, tratándose de escisión de sociedades, existen diversos puntos de confusión relativos a la PTU, motivado principalmente por la falta de regulación sobre el tema en la legislación laboral.

De esta manera, en el caso de una escisión en la que la escidente subsiste, a la fecha de cierre de su ejercicio normal, deberá determinar, en su caso, la PTU que corresponda a dicho período y cubrirla al personal que tenga derecho a ella de conformidad con la legislación laboral, incluyendo a aquel personal que hubiere sido transferido a la sociedad escindida por virtud de la propia escisión, siempre y cuando

éste tenga derecho a ella de acuerdo con la ley. Es decir, a este sector de personal transferido, deberá otorgársele el régimen aplicable al personal que se cambia de empresa, durante un ejercicio fiscal.

Tratándose de una escisión en la que la escidente desaparece, el régimen que debiera ser exactamente el mismo a aquél en el que la compañía se liquida o suspende operaciones, en donde a la fecha anticipada de cierre debe determinarse tanto el resultado fiscal respectivo, como la propia PTU, si es que no se reporta pérdida en el periodo de que se trate.

Por lo que hace a la sociedad escindida, es evidente que sí se encuentra obligada al pago de la PTU desde el primer ejercicio de operaciones. Sin embargo, para mayor certidumbre jurídica parecería necesario modificar el artículo 126 de la Ley Federal del Trabajo, en el que se señalan a las personas que están exceptuadas de la obligación de repartir utilidades, eximiéndose de dicha obligación a las empresas de nueva creación, durante el primer año de funcionamiento. Aunque una sociedad escindida es efectivamente una empresa de nueva creación, por la naturaleza jurídica de la escisión, parece evidente que no debiera otorgársele el mismo tratamiento que se le aplica a una sociedad nueva normal, ya que realmente aquélla es una mera continuación de una entidad que ya tenía la obligación de pagar la PTU. La única excepción que podría tipificarse, sería el caso de la escisión de una sociedad durante su primer año de funcionamiento, en el que de acuerdo con la ley, la sociedad escidente no tiene obligación de cubrir la PTU. En este caso, la sociedad escindida tampoco debería estar obligada al pago por su primer ejercicio, que concluyera el 31 de diciembre de dicho año.

Lo anterior también podría ser aplicado a las demás entidades que no se encuentran obligadas al pago de la PTU, según el artículo 126, y que son:

- a) Las empresas de nueva creación, dedicadas a la elaboración de un nuevo producto, durante los dos primeros años de funcionamiento.*

b) Las empresas de la industria extractiva, de nueva creación, durante el periodo de explotación”.

Sobre este punto es importante comentar que Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios, en los que se encuentra Pemex-Petroquímica (sociedad escidente), no están obligados al pago de la Participación de las Utilidades a los Trabajadores, en virtud de que existe una resolución favorable firmada por el entonces Secretario de Trabajo, Arsenio Farell Cubillas, argumentando que estos organismos no tienen como finalidad realizar actos de lucro, sino que únicamente están administrando la riqueza del estado.

Derivado de lo anterior y atendiendo a la naturaleza jurídica de la escisión, se puede decir que las sociedades escindidas, como una continuación de la sociedad escidente, no deberían estar obligadas al pago de la PTU. Sin embargo, las autoridades determinaron que estas nuevas empresas, por el sólo hecho de ser sociedades mercantiles, sí deben llevar a cabo el pago de la PTU desde el primer ejercicio de operación.

II.2.3 IMPUESTO AL ACTIVO

A) Causación del Impuesto (ART. 6 IMPAC)

“En el penúltimo párrafo del artículo 6 de la Ley del Impuesto al Activo, se establece que no se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años. Esta regulación no es aplicable para los contribuyentes que inicien actividades, con motivo de la escisión de sociedades.

Probablemente lo anterior tiene razón de ser, dado que la autoridad piensa que no se trata propiamente de un inicio de actividades común, sino solamente de la división de una sociedad ya existente.

Esta disposición determina una gran desventaja para aquellas sociedades que se escinden durante el periodo comprendido del primero al cuarto año de existencia, ya

que aun cuando durante estos cuatro ejercicios, la escidente se encuentra exenta del IMPAC, las escindidas tendrían que pagarlo al encontrarse bajo el supuesto previsto en el artículo 6.

Pensando en que la escisión es la continuación de un negocio en marcha y siendo congruentes con las disposiciones que regulan esta figura en otras leyes, considero que las sociedades escindidas debían sujetarse al período de exención de la escidente, ya que éstas constituyen una continuidad de la existencia de esta última.

Asimismo, la exposición de motivos de la reforma fiscal para el ejercicio de 1997 manifiesta una intención distinta a lo señalado anteriormente, asumiendo que en todos los casos, las empresas que participan en una escisión deben pagar el IMPAC a partir de dicho ejercicio. El texto de la mencionada exposición de motivos es el siguiente:

“Actualmente se exceptúa del pago de este impuesto a los contribuyentes que se encuentren en el período preoperativo, inicio de actividades, los dos siguientes al de inicio y el de liquidación. Sin embargo, existen algunos supuestos en los que no se aplica esta excepción, como sucede en los casos de ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni tratándose del inicio de actividades con motivo de la escisión...”

Como se aprecia, se da por hecho de que en los ejercicios de inicio de actividades con motivo de la escisión, no se aplica el período de gracia establecido en el propio artículo 6.

Por otra parte, conforme al Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, se exime totalmente del pago del IMPAC que se cause durante el ejercicio fiscal de 1998, a los contribuyentes del citado impuesto, cuyos ingresos para efectos de la Ley del ISR, en el ejercicio de 1997, no excedan de \$ 10'000,000.00.

Asimismo, de acuerdo con la regla 10.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal, cuando se escinda una empresa que hubiera obtenido ingresos hasta de \$ 10'000,000.00 en el ejercicio de 1997, las sociedades escindidas también podrán gozar durante el ejercicio de 1998, de la exención en el pago del IMPAC".

Como se puede apreciar, las disposiciones fiscales que regulan el pago del IMPAC, respecto a la escisión de sociedades, rompen con el principio de continuidad de negocio, que contempla tanto el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que no respeta el período de exención del pago del impuesto, cuando la escisión se lleva a cabo dentro de los cuatro ejercicios fiscales iniciales de la escidente.

Asimismo, las disposiciones fiscales en las cuales se encuentra incluida la Ley del Impuesto al Activo, no regulan la figura de escisión, cuando la sociedad escidente y las sociedades escindidas están sujetas a diferentes regímenes fiscales, situación que corresponde a la escisión de la industria petroquímica.

También es importante destacar, que los elementos mínimos que debe reunir toda contribución para su legalidad son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, sin embargo, las sociedades escindidas carecen de base para el cálculo del impuesto, ya que la sociedad escidente no está obligada al cumplimiento de dicha contribución.

Lo anterior fue resuelto por la autoridad mediante oficio Núm. 325-SAT-VII-C-794 del Servicio de Administración Tributaria del 13 de agosto de 1997, con el que resuelve que las empresas escindidas realizarán sus pagos provisionales y anual correspondientes a 1997 del Impuesto al Activo, utilizando el valor de aportación de los activos, con lo que se afirma, de manera inexplicable, que las sociedades de nueva creación que surgen con motivo de una escisión, no podrán aplicar el período de exención a que se refiere el artículo 6 de la LIMPAC, independientemente de que la sociedad escidente este gozando del mismo o bien, que no sea contribuyente del Impuesto.

B) Pagos Provisionales (ART. 13-A IMPAC)

"De acuerdo con el artículo 13-A de la LIMPAC, en la escisión de sociedades, la escidente y las escindidas calcularán sus pagos provisionales acorde a lo siguiente:

- a) En el ejercicio en que se efectúe la escisión y para efectos de los párrafos tercero y quinto del artículo 7 de la LIMPAC, determinarán el monto de los pagos provisionales del periodo que corresponda, considerando el impuesto del último ejercicio de 12 meses de la sociedad, antes de la escisión, en la proporción en que, a la fecha de la escisión, participe cada una de ellas del valor del activo a que se refiere el artículo 2 de la propia Ley, después de disminuirle en la misma proporción, las deudas deducibles, existentes a la misma fecha, en los términos del artículo 5 de la Ley.*
- b) La sociedad escidente acreditará en el ejercicio de que se trate, la totalidad de los pagos provisionales enterados en dicho ejercicio, con anterioridad a la escisión, incluso cuando los pagos provisionales los hubiera efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7-A de la Ley del IMPAC. En ningún caso, las sociedades escindidas podrán acreditar los pagos provisionales realizados por la escidente. En tal virtud, el pago provisional de las sociedades escindidas, deberá determinarse por el período transcurrido desde su nacimiento, y hasta el mes al que corresponda el pago.*
- c) La sociedad escidente y las escindidas deberán continuar con la opción a que se refiere el artículo 5-A de la LIMPAC, cuando la hubiere ejercido la escidente, en cuyo caso 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, en la proporción mencionada en el inciso a) anterior. A partir del tercer ejercicio en que se efectuó la escisión considerarán el impuesto que le hubiera correspondido a la sociedad, en el penúltimo ejercicio inmediato anterior.*

Cabe hacer notar que este apartado no fue modificado de acuerdo con las reformas introducidas a la LIMPAC, de tal forma que aún se señala la necesidad de considerar como base del impuesto las cifras del penúltimo ejercicio inmediato anterior, tal y como lo establecía el artículo 5-A vigente hasta el 31 de diciembre de 1994.

Por otra parte, el último párrafo de la fracción III del artículo 13-A señala que, en caso de que la escidente no haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 5-A de esta ley, con anterioridad a la escisión y la escidente y las escindidas ejerzan dicha opción en el ejercicio en que se efectúa la escisión o en el siguiente, deberán hacerlo con base al penúltimo y último ejercicio inmediato anterior de la escisión.

Este último párrafo tampoco fue reformado acorde con las modificaciones del artículo 5-A para 1995, ya que si la escidente o las escindidas desearan ejercer dicha opción para 1995, su ejercicio base debe ser 1991, y no el penúltimo o último ejercicio que se establecen en el artículo 13-A”.

En lo correspondiente a la escisión de la industria petroquímica, la sociedad escidente no es sujeto del Impuesto al Activo y por lo mismo, las sociedades escindidas no pueden calcular pagos provisionales del citado impuesto, por carecer de uno de los elementos de toda contribución que es la base.

Al respecto, las autoridades resolvieron que las sociedades escindidas sí deberían realizar sus pagos provisionales, tomando como base el valor de los activos transferidos, considerándolos para tales efectos como nuevos. Asimismo, el cálculo se realiza en forma mensual, de la misma forma como se determina el impuesto anual, utilizando la información contable que se genere en dicho período.

Por lo que se refiere a la opción del artículo 5-A, no es factible aplicarla, dado a que como ya se mencionó anteriormente, tanto las sociedades escidente y las escindidas no cuentan con base para estos efectos.

C) Acreditamiento del Impuesto al Activo (ART. 9 IMPAC)

“Conforme al último párrafo del artículo 9 de la LIMPAC, el derecho de acreditamiento y devolución se podrán dividir entre las sociedades escidentes y escindidas, en la

proporción en que se divida el valor del activo (disminuido de las deudas deducibles) de la escidente, en el ejercicio en que se efectúa la escisión”.

Esta opción no podrá ser ejercida en la desincorporación de la industria petroquímica, ya que la sociedad escidente (Pemex-Petroquímica) no es contribuyente del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Activo, por lo que no existen saldos pendientes de acreditamiento del ISR ni saldos a favor del IMPAC.

II.2.4 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A) Enajenación de Bienes (ART. 14-A CFF)

“Cuando no se cumplan los requisitos de tenencia accionaria establecidos en el Código Fiscal de la Federación en relación con la escisión de sociedades, deberán gravarse con el IVA las transmisiones de bienes efectuadas en la escisión (que sean sujetas a dicho impuesto), con carácter retroactivo a la fecha en que surtió efectos el acuerdo respectivo”.

En la escisión de la petroquímica, la transferencia de activos de la sociedad escidente a las escindidas, no causó el Impuesto al Valor Agregado, toda vez que se están cumpliendo con el requisito de tenencia accionaria establecida en el Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, el principal motivo que tuvieron las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de Petróleos Mexicanos, para tratar la desincorporación de la industria petroquímica de Petróleos Mexicanos como una escisión, fue precisamente no considerar la transferencia de activos como una enajenación y por lo tanto no causar el Impuesto al Valor Agregado.

B) Derecho al Acreditamiento y Saldos a Favor (ART. 4 IVA)

“De acuerdo con el artículo 4 de la LIVA, el derecho al acreditamiento se considera personal para los contribuyentes, no pudiendo ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades. En el caso de escisión de sociedades, el

monto del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión, sólo lo podrá aplicar la sociedad escidente.

También se establece que en el caso de una escisión en la que la escidente desaparece, la sociedad escindida que se haya designado para el efecto, deberá presentar la declaración correspondiente, mostrando en ésta el importe total de los actos o actividades gravados y exentos, así como de los acreditamientos, que la escidente tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición. Asimismo, cuando la empresa escidente desaparezca, la escindida que se designe podrá solicitar la devolución de los saldos a favor”.

Pemex-Petroquímica al momento de la escisión no contaba con saldos pendientes de acreditar del Impuesto al Valor Agregado, por lo que no le fue aplicable esta disposición. Asimismo, como se ha comentado en varias ocasiones, la transferencia que se realizó de la escidente a las escindidas únicamente abarcó el concepto de activos fijos.

C) Pagos Provisionales (ART. 5 IVA)

“Las sociedades escindidas efectuarán pagos provisionales a su cargo, a partir del mes en que ocurra la escisión, en los mismos plazos en que la sociedad escidente (mensuales o trimestrales) los realizaba en el ejercicio en que se escindió”.

Las sociedades escindidas que surgieron con motivo de la escisión de la petroquímica, iniciaron la obligación de hacer pagos provisionales, en forma mensual, a partir del 1º de julio de 1997, fecha en que comenzaron sus actividades para efectos fiscales, según consta en los oficios 322-SAT-97.00304 al 00309, de la Administración General de Recaudación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.



II.2.5 IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

A) Derecho al Acreditamiento y Saldos a Favor (ART. 4 IEPS)

“En el último párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, se establece que el derecho al acreditamiento sólo será susceptible de ser transmitido, en el caso de fusión de sociedades, negando así la posibilidad de efectuarla en el caso de escisión.

Por otra parte se señala que en el caso de escisión de sociedades, el acreditamiento del impuesto pendiente de aplicar a la fecha de la escisión, sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. En el caso de que la sociedad escidente desaparezca, la escindida que se haya designado para el efecto, deberá presentar la declaración correspondiente, mostrando en ésta el importe total de los actos o actividades gravados y exentos, así como de los acreditamientos, que la escidente tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición.

Asimismo, en el caso de que la sociedad escidente se extinga, la sociedad escindida designada podrá solicitar la devolución de los saldos a favor”.

Esta disposición tampoco es aplicable a la escisión de la petroquímica, ya que ambas sociedades, tanto la escidente, como las escindidas, no son contribuyentes de este impuesto.

II.2.6 OBLIGACIONES EN EL INFONAVIT

“Respecto de las obligaciones de los patrones, en el artículo 31 de la Ley del INFONAVIT, se incorpora la obligación para los patrones de dar aviso al instituto, cuando la sociedad de que se trate se escinda. Se señala que este aviso deberá presentarse dentro de un plazo no mayor de cinco días hábiles, contados a partir de que se dé el supuesto de escisión.

Si bien no se precisa, el supuesto respectivo ocurre, cuando se firme la escritura de escisión respectiva”.

En el caso de la escisión de la petroquímica, el aviso a que se refiere esta disposición debe darse, con tratamiento de empresa de nueva creación; dicho aviso debió haberse efectuado dentro de los cinco días posteriores a la fecha de constitución de la sociedad.

II.2.7 INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

En lo que respecta al IMSS, conforme a la legislación vigente relativa, la inscripción de los trabajadores de las empresas filiales debió haberse realizado dentro de los quince días posteriores a aquél en que fue constituida la empresa; sin embargo, no se ha llevado a cabo ningún acto de inscripción, ya que se entablaron negociaciones con el Director del IMSS, a través de la Secretaría de Energía con el fin de obtener una resolución que permita que se subrogue a Petróleos Mexicanos, en lo que toca a las prestaciones de seguridad social a que tienen derecho los trabajadores de las filiales (empresas escindidas), de esta empresa descentralizada.

II.2.8 IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES

“No obstante que el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación establece expresamente que cuando se reúnan ciertos requisitos específicos en la escisión no se considerará que existe enajenación para efectos fiscales, algunas legislaciones locales, señalan contrariamente que para efectos de este impuesto, se considera que existe enajenación, aun en los casos de escisión que reúnan dichos requisitos.

Esta situación debe ser contemplada por las autoridades hacendarias estatales ya que se contrapone por completo a lo establecido en otras Leyes como son Código Fiscal de la Federación, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, etc., y aun cuando por su carácter de impuesto local, el impuesto por traslado de dominio no debe forzosamente sujetarse a las disposiciones federales. Resultaría benéfico para los contribuyentes la modificación de estos preceptos.

Por lo tanto, los inmuebles ubicados en territorio nacional, que consistan en el suelo, construcciones o en el suelo y las construcciones adheridas a él, podrían estar sujetas al pago del impuesto por traslado de dominio, con una tasa aplicada sobre el valor de inmueble, misma que puede variar dependiendo de cada legislación estatal”.

Respecto a la transferencia de los activos con motivo de la escisión de la industria petroquímica, esta operación no fue sujeta del pago del Impuesto Sobre Adquisición de inmuebles, dado que el suelo y las construcciones que se traspasaron, son bienes de la Federación y forman parte del dominio público, mismos que se encuentran exentos del pago de este impuesto.

II.3 LA ENAJENACIÓN COMO ALTERNATIVA

Como resultado del análisis que se ha realizado respecto a los lineamientos que se deben cumplir, para reconocer la validez, desde el punto de vista mercantil y fiscal de la figura de escisión de sociedades, podemos establecer que por lo que corresponde a la privatización de la industria petroquímica, existen una serie de elementos que hacen suponer la falta de cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos obligatorios, para soportar esta operación como una escisión, por tal circunstancia y tomando en cuenta que toda transmisión de propiedad se debe considerar como enajenación, según el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, se procederá a llevar a cabo el estudio de los principales aspectos fiscales aplicables a la desincorporación de la industria petroquímica, definiendo el traspaso de los activos fijos a las sociedades de nueva creación como una enajenación.

DESDE EL PUNTO DE VISTA DE PEMEX-PETROQUÍMICA:

II.3.1 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

A) Definición de Enajenación (ART. 14 CFF)

De conformidad con el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, se debe considerar como enajenación “toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado”.

Asimismo se establece en este mismo ordenamiento que "la aportación a una sociedad", también debe aplicársele el tratamiento de enajenación de bienes. Por otra parte, el artículo 11 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, señala que "salvo prueba en contrario, las aportaciones de bienes se entenderán traslativas de dominio" y el artículo 141 de esta misma Ley, describe que "las acciones pagadas, en todo o en parte mediante aportaciones en especie, deben quedar depositadas en la sociedad durante dos años. Si en este plazo aparece que el valor de los bienes es menor en un veinticinco por ciento del valor por el cual fueron aportados, el accionista está obligado a cubrir la diferencia a la sociedad, la que tendrá derecho preferente respecto de cualquier acreedor sobre el valor de las acciones depositadas".

Como se observa, a la transferencia de los bienes que Pemex-Petroquímica realizó por concepto de aportación a las empresas petroquímicas, sociedades anónimas, se le debe dar el tratamiento de enajenación de bienes para efectos fiscales, ya que esta operación es una transmisión de bienes con carácter de aportación, de un Organismo Público Descentralizado a diversas Sociedades Anónimas.

Respecto al pago de las acciones, éste se llevó a cabo mediante la aportación de activos fijos y terrenos, sin embargo, dichas acciones no quedaron depositadas en la sociedad tal y como lo requiere el artículo 141 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y por lo que corresponde al avalúo, los funcionarios responsables de esta operación, se comprometieron a entregarlo en el mes de diciembre de 1997, sin embargo, no se ha dado cumplimiento con esta obligación.

II.3.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

A) Ganancia Acumulable o Pérdida Deducible (ARTS. 17,18 22 Y 41 ISR)

De conformidad con las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes que lleven a cabo la enajenación de sus activos, estarán obligados a acumular o a deducir el resultado que se obtenga en estas operaciones.

El resultado anterior se determinará restándole al precio de venta, el costo fiscal a deducir de dichos bienes.

Para tales efectos, el costo fiscal pendiente de deducir, tratándose de terrenos o sea de bienes que no pierden su valor o no se demeritan con el transcurso del tiempo, se determinará aplicando al monto original de la inversión, el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición, hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se realice la enajenación.

Para los activos fijos o bienes que pierden su valor o se demeritan con el transcurso del tiempo, los contribuyentes deducirán en el ejercicio en que ocurra la enajenación, la parte aún no deducida, actualizada. La actualización se efectuará aplicando el factor de actualización correspondiente, al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el que el bien haya sido utilizado, durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

B) Reducción de Capital (ART. 120 II y 121 ISR)

En el caso de que una persona moral lleve a cabo una reducción de capital, se considerará ingreso por utilidades distribuidas, a la diferencia que exista entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción, actualizado cuando dicho reembolso sea mayor, de conformidad con el artículo 120-II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo, en el artículo 121 de la misma Ley se establece que las personas morales residentes en México, que disminuyan su capital, considerarán dicha reducción como utilidad distribuida, hasta por la cantidad que resulte de restarle al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas, para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida, cuando éste sea menor.

Como se aprecia, las empresas que lleven a cabo reducción de capital, pueden estar obligadas a considerar dicha disminución como utilidades distribuidas.

En el caso de la desincorporación, Pemex-Petroquímica realizó la disminución de su patrimonio para destinarlo, como aportación, a las sociedades anónimas. Es importante destacar que Pemex-Petroquímica al no ser una empresa mercantil, no tiene capital contable y las aportaciones no están representadas a través de la emisión de acciones tal y como se encuentra regulado en la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Sin embargo, Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios, de conformidad con su régimen fiscal, son sujetos del Impuesto a los Rendimientos Petroleros el cual se determina considerando las disposiciones que rigen al Sistema Fiscal Mexicano (I.S.R.), por tal circunstancia, Pemex-Petroquímica al no ser sujeta del ISR, no debe llevar a cabo el cálculo de reducción de capital para determinar utilidades distribuidas.

II.3.3 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A) Enajenación de Bienes (ARTS. 1, 8 IVA y 14 CFF)

De conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se obliga a que toda persona, ya sea física o moral que lleve a cabo la enajenación de bienes, al pago de este impuesto a la tasa del 15%, sobre los valores de la enajenación. Asimismo, el artículo 8º de la misma Ley nos remite al artículo 14 del Código Fiscal de la Federación el cual de manera específica establece que se entiende por enajenación, las aportaciones a una sociedad.

Derivado de estas disposiciones se desprende que Pemex-Petroquímica, al transferir parte de su activo fijo por concepto de aportación a las nuevas empresas petroquímicas, deberá trasladar el Impuesto al Valor Agregado a estas últimas, a la tasa del 15%, sobre el valor que fue utilizado para el traspaso, excluyendo el valor de los terrenos, ya que su enajenación se

encuentra exenta del pago conforme a la fracción I del artículo 9º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA S.A. DE C.V.

II.3.4 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

A) Ejercicio Fiscal (ART. 11 CFF)

En el caso de que las leyes fiscales establezcan la obligación de que las contribuciones se calculen por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario (del 1º de enero al 31 de diciembre). Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1º de enero, en este año, el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

En este sentido, las sociedades, S.A. de C.V., tendrán su primer ejercicio fiscal de manera irregular, dado que sus actividades iniciaron a partir del 1º de julio de 1997, lo que significa que las operaciones de su primer ejercicio fiscal abarcarán el periodo comprendido del 1º de julio al 31 de diciembre de 1997.

Los demás ejercicios fiscales posteriores, deberán comprender el año de calendario, o sea, del 1º de enero al 31 de diciembre, salvo que la o las empresas entren en liquidación.

II.3.5 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

A) Pagos Provisionales (ART. 12 ISR)

De conformidad con el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se obliga a los contribuyentes a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

La justificación de los pagos provisionales que se obliga que enteren los contribuyentes, se encuentra en el hecho de que la autoridad requiere recibir en el

transcurso del ejercicio parte del impuesto que el contribuyente causará al final del mismo. Asimismo, en el último párrafo de ésta disposición, se señala que no deberán presentarse declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de inicio de actividades.

Las empresas petroquímicas, S.A. de C.V., en su primer ejercicio de operaciones, que para efectos fiscales es irregular, no están obligadas a presentar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Esta obligatoriedad tendrá efectos a partir del ejercicio posterior a aquél en que estén en posibilidades de obtener coeficiente de utilidad y su primer pago provisional comprenderá el primero, segundo y tercer mes del ejercicio.

B Ajuste Semestral a los Pagos Provisionales (ART. 12-A ISR)

El artículo 12-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece las reglas y obligación de efectuar un ajuste a los pagos provisionales.

Este ajuste se tiene que realizar en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio, y la diferencia que resulte a cargo se enterará con el pago provisional correspondiente a mes en que el mismo se efectúe.

También es importante aclarar que al día de hoy el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta se encuentra obsoleto, ya que en el mismo se sigue hablando de dos ajustes a pagos provisionales.

Como se puede observar las empresas petroquímicas, S.A. de C.V., tienen una carga administrativa adicional para su cierre al 6º mes, además, sólo contará con un mes de plazo para determinar el resultado fiscal del ajuste. Asimismo deben prepararse contable y administrativamente para tener dos cierres al año: uno para sus pagos provisionales al 6º mes y otro para su declaración anual para todo el ejercicio. Además tendrán en su caso un impacto sensible en su flujo de efectivo derivado de ese pago mínimo o extraordinario.

C) Deducción de Inversiones (ART. 41 ISR)

La definición de activos fijos se encuentra establecida en el artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y señala que son el conjunto de bienes tangibles que utilizan los contribuyentes para la realización de sus actividades, que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. Asimismo, en el artículo 41 de la misma Ley se establece que estas inversiones se podrán deducir aplicando en cada ejercicio los porcentos máximos de depreciación autorizados por la Ley, al Monto Original de la Inversión mismo que se forma además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo, a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

Respecto a los activos fijos que Pemex-Petroquímica transfirió a las empresas S.A. de C.V., estas deberán empezar a depreciarlos a partir del 1º de julio de 1997, fecha que se considerará como fecha de adquisición para fines fiscales y su monto original de la inversión será el valor en que fueron aportados a la sociedad.

Es importante destacar que la depreciación debe realizarse por meses completos de utilización por cada uno de los activos de las empresas con importes actualizados.

II.3.6 IMPUESTO AL ACTIVO

A) Período de Exención (ART. 6 IA)

De conformidad con el artículo 6º de la Ley del Impuesto al Activo no se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando éste último dure más de dos años.

Esto significa que para iniciar el pago del impuesto deberán haber transcurrido tres etapas: 1º Período Preoperativo, 2º ejercicio de inicio de actividades y 3º los dos ejercicios siguientes.

Sin embargo, no hay disposición en la Ley o en su Reglamento para determinar qué comprende el período preoperativo, por lo que ante la ausencia de la norma legal específica que lo defina, puede tomarse validamente lo contenido en el último párrafo del artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que da a entender que, período preoperativo es todo aquel tiempo antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante.

Por su parte el Boletín C-8 Intangibles, de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, señala que una entidad en la etapa preoperativa, es una empresa nueva cuyas actividades se encuentran encaminadas a iniciar sus operaciones comerciales o industriales.... También establece que la etapa preoperativa concluye cuando la empresa inicia sus actividades mercantiles, de producción o servicio, en forma comercial.

El artículo 16 del Reglamento de la Ley señala que "Se considera ejercicio de inicio de actividades, aquél en que el contribuyente comience a presentar, o deba comenzar a presentar, las declaraciones de pago provisional del impuesto sobre la renta, incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto". En el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece la obligación de presentar pagos provisionales, a partir del segundo período fiscal y se exceptúa el de inicio de operaciones.

En relación con las petroquímicas, estas empresas no tienen período preoperativo por lo que el ejercicio de inicio de actividades será el correspondiente a 1997.

Por lo anterior, no deberán pagar el Impuesto al Activo por los ejercicios de 1997, 1998 y 1999, y comenzarán a realizarlo a partir del año 2000.

II.3.7 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A) Pagos Provisionales (ART. 5 IVA)

En el caso de que las empresas inicien operaciones, por este ejercicio harán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual en forma trimestral. A partir del siguiente ejercicio se presentarán por los mismos períodos y en las mismas fechas de pago establecidas para el impuesto sobre la renta.

En relación con las sociedades petroquímicas, S.A. de C.V., deberán realizar pagos provisionales mensuales, a partir del 1º de julio de 1997, ya que independientemente de ser empresas de nueva creación, no están iniciando operaciones, sino que únicamente están dando continuidad a un negocio en marcha de la sociedad escidente.

CAPÍTULO III

Cambio del régimen fiscal de las empresas petroquímicas con motivo de la desincorporación

III.1 EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL

Los esquemas fiscales específicos a cargo de Petróleos Mexicanos han tenido una característica que los distingue de los regímenes tributarios normales. Esto es, que Petróleos Mexicanos ha estado obligado a pagar ante la Tesorería de la Federación anticipos diarios, incluyendo los días inhábiles, y anticipos semanales, cuyo monto ha aumentado cada año, además de efectuar como cualquier otro contribuyente, pagos provisionales mensuales y presentar declaraciones anuales.

A partir de 1983, se introdujo una reforma sustancial al marco tributario de Petróleos Mexicanos, que había venido rigiendo desde 1960, con la creación de los derechos ordinario y extraordinario sobre hidrocarburos, cuyo objeto es la extracción de petróleo crudo y gas natural que en territorio nacional efectúe Petróleos Mexicanos, pero que en realidad, por su mecanismo, constituye una contribución sobre ventas internas y externas de hidrocarburos y sus derivados.

La base del cálculo de los citados derechos se determinó en función del precio en dólares de petróleo crudo en el mercado internacional. Las tasas eran iguales tanto para ventas internas, como para enajenaciones en el exterior.

Es evidente que esta situación era inequitativa considerando las diferencias entre precios internacionales del petróleo crudo y los vigentes para la venta de productos petrolíferos y petroquímicos en el mercado nacional, regulados por el Gobierno Federal, algunos de los cuales constituyeron verdaderos subsidios en beneficio de diversos sectores económicos. En 1989 y como resultado de las concertaciones efectuadas entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Petróleos Mexicanos, se produjo un cambio en torno a la determinación de la base gravable y de las tasas aplicables a ventas nacionales y a las

ventas de exportación, en el sentido de que a las primeras se aplican los precios del mercado nacional, y para las segundas los del mercado internacional del petróleo crudo, que se hace extensivo a los petrolíferos y petroquímicos de exportación. En cuanto a tasas, se diferenciaron las aplicables a las ventas internas, que son más bajas que las correspondientes a exportaciones.

Con motivo de la expedición, en 1992, de la nueva Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios, que tiende a hacer más eficiente y productiva la actividad de la Industria Petrolera en atención a los principios y directrices emanados del Plan Nacional de Desarrollo, el Programa Nacional para la Modernización de la Empresa Pública y el Programa Nacional de Modernización Energética, se hizo indispensable la creación, en la Ley de Ingresos de la Federación, de un esquema fiscal que permitiera alcanzar los objetivos de los planes y programas mencionados y de extender el campo de acción e influencia de Petróleos Mexicanos y sus subsidiarias en el contexto de la industria petrolera mundial.

De la anterior manera y considerando que Petróleos Mexicanos y sus subsidiarias requieren la conformación de un régimen fiscal revestido de mayor certeza, permanencia, equidad y neutralidad, en 1993 paralelamente al esquema fiscal tradicional, que garantiza la recaudación esperada por la Federación, se aplicaron en vía de transición, otros renglones fiscales concebidos y basados en los citados regímenes tributarios normales o generales, pero sin que esto haya implicado una sobrecarga impositiva para Petróleos Mexicanos y sus empresas subsidiarias.

Así, las nuevas contribuciones denominadas: Derechos sobre la extracción de Petróleo, Impuesto a los Rendimientos Petroleros e Impuesto complementario al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, constituyeron el **RÉGIMEN FISCAL DE TRANSICIÓN** que no originó pagos fiscales adicionales a los contenidos en la carga fiscal presupuestada para la Industria Petrolera en 1993.

En efecto, dichos pagos se generaron de lo que se llamó **RÉGIMEN FISCAL TRADICIONAL**, compuesto por los Derechos ordinario, extraordinario y adicional sobre Hidrocarburos, Impuestos y Derechos a la Importación, Derechos por la Prestación de Servicios Públicos y por el Aprovechamiento de Bienes del Dominio Público de la Nación, así como por los rengiones que configuran su carga fiscal indirecta, como son el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y el Impuesto al Valor Agregado.

Para asegurar que el Grupo PEMEX no quedará sujeto a cargas fiscales mayores que las presupuestadas, la Ley de Ingresos de la Federación para 1993, en el Artículo 4º, Fracción VI, prescribe que contra el monto de las contribuciones consideradas como Régimen de Transición, se acreditarán en forma mensual el monto de los Derechos sobre Hidrocarburos y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que constituyeron, como ya se dijo, el "esquema fiscal tradicional".

Se previó, asimismo, que cuando el monto de las contribuciones contra las que surte efecto el acreditamiento, sea mayor a la suma de las acreditables, se reducirán las tasas del derecho ordinario sobre extracción de petróleo y la del impuesto complementario del I.E.P.S. hasta equipararlas al monto de las acreditables, con lo que aquéllas quedaban liquidadas.

Para preservar la eficacia de las disposiciones mencionadas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante el año de 1993, proporcionaría asesoría y facilidades administrativas, amén de que no se impondrían sanciones o recargos que resultasen por el incumplimiento involuntario de las obligaciones previstas para el Régimen Fiscal de Transición.

De lo expuesto se puede observar que los nuevos conceptos de tributación contenidos en el esquema fiscal de PEMEX para 1993, en realidad no tenían fines recaudatorios sino el objetivo de proporcionar una etapa de transición que permitiera al Grupo PEMEX preparar las herramientas y mecanismos necesarios para acceder a esquemas que no gravan los ingresos brutos y que permiten la deducción de ciertos gastos y la depreciación fiscal de

sus inversiones que, con la modernización de la Industria Petrolera Nacional, tenderían a ser muy adecuados.

En la misma forma, se insistió en que al lograrse los principios de certeza, permanencia, equidad y neutralidad en el esquema impositivo aplicable, superada la etapa de transición, la Industria Petrolera dispondría de la estabilidad necesaria para hacer posible:

- a) La planeación a largo plazo que propicie el crecimiento del sector petrolero con recursos propios.
- b) No exceder la capacidad contributiva de Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios.
- c) Hacer posible que el esquema tributario petrolero coadyuve a canalizar, en congruencia con los objetivos de eficiencia y productividad, los recursos que se generan como resultado de la consecución de tales objetivos y de un esquema fiscal apropiado, para su aplicación a las inversiones necesarias en los términos de los planes y programas de gobierno en vigor.

Basado en lo anterior y continuando con el proceso de evolución que ha tenido el esquema fiscal de Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios, a continuación se describe en forma sucinta el perfil del mencionado Artículo 4º de la Ley de Ingresos de la Federación, el cual contempla el actual Régimen Fiscal que aplica a estos organismos:

“Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios estarán obligados al pago de contribuciones y sus accesorios, de productos y de aprovechamientos, **excepto el impuesto sobre la renta**, de acuerdo con las disposiciones que los establecen y con las reglas que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”, mismos que a continuación se describen:.

a) DERECHO SOBRE HIDROCARBUROS

El organismo responsable es PEMEX-CORPORATIVO y se paga aplicando la tasa del 60.8%, al total de los ingresos por ventas de hidrocarburos y petroquímicos que realicen

Pemex Exploración y Producción, Pemex Refinación, Pemex Gas y Petroquímica Básica y Pemex Petroquímica a terceros.

Los ingresos antes citados se determinarán incluyendo el impuesto especial sobre producción y servicios por enajenaciones y autoconsumos de Pemex-Refinación sin tomar en consideración el impuesto al valor agregado.

b) DERECHO SOBRE LA EXTRACCIÓN DE PETRÓLEO

Esta contribución se integra por los derechos ordinario, extraordinario y adicional sobre la extracción de petróleo y el organismo responsable del cumplimiento de su obligación es Pemex Exploración y Producción.

Estos derechos tienen por objeto gravar la explotación de petróleo crudo y gas natural, por cada región petrolera, mismas que se integran por las regiones marina, sur y norte.

La base de tributación consiste en aplicar la tasa del 52.3% para el ordinario, 25.5% para el extraordinario y el 1.1% para el adicional, al resultado que se obtenga de restar al total de los ingresos por ventas de bienes o servicios que tenga Pemex Exploración y Producción por cada región, el total de los costos y gastos efectuados en bienes o servicios con motivo de la exploración y explotación de dicha región por el citado organismo, considerando dentro de estos últimos las inversiones en bienes de activo fijo y los gastos y cargos diferidos efectuados con motivo de la exploración y explotación de la región petrolera de que se trate, sin que exceda el monto del presupuesto autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a Pemex Exploración y Producción.

La forma de pago de los derechos se realiza mediante el entero de anticipos diarios y semanales por la cantidad de 88 millones 173 mil pesos y 620 millones 602 mil pesos respectivamente para el ordinario y 51 millones 120 mil peso y 359 millones 808 mil pesos para el extraordinario (a partir del 1° de enero de 2000), los cuales son deducidos por el Banco de México de los depósitos de PEMEX o de sus organismos subsidiarios, concentrándolos en la Tesorería de la Federación.

Asimismo, el derecho se calcula y entera mensualmente, mediante la presentación de la declaración correspondiente ante la Tesorería de la Federación, a más tardar el último día hábil del segundo mes posterior a aquél al que correspondan los pagos provisionales. Contra el monto de los derechos (ordinario y extraordinario), que resulte a su cargo en la declaración mensual, Pemex Exploración y Producción acredita los anticipos efectuados por el mes de que se trate, sin que causen recargos las diferencias que, en su caso, resulten. Las diferencias que resulten a cargo con posterioridad a la presentación de la declaración de pago provisional de que se trate deben enterarse mediante declaración complementaria que se presenta ante la Tesorería de la Federación, incluyendo la actualización y los recargos aplicables en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Pemex Exploración y Producción calcula y entera el monto de estos derechos que resulta a su cargo por el ejercicio fiscal correspondiente, mediante declaración que presenta ante la Tesorería de la Federación, a más tardar el último día hábil del mes de marzo del año siguiente al término del ejercicio. Contra el monto que resulta a su cargo, se acreditan los pagos provisionales efectuados durante el año.

Ahora bien, las premisas que se consideran para llevar a cabo la valuación de los ingresos afectos al cálculo de los derechos son:

- a) El precio que se toma en cuenta para determinar los ingresos por la venta de petróleo crudo, no puede ser inferior al precio promedio ponderado de la mezcla de petróleo crudo mexicano de exportación del período correspondiente.
- b) El precio que se toma en cuenta para determinar los ingresos por la venta de gas natural, no puede ser inferior al precio del mercado internacional relevante que al efecto fija la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- c) Las mermas por derramas o quema de petróleo o gas natural se consideran como ventas de exportación y el precio que se utiliza para el cálculo del derecho es el que corresponde de acuerdo a los incisos anteriores.

Es importante destacar que las ventas realizadas entre los organismos subsidiarios, no son consideradas como ventas a terceros y por lo tanto no forman base para el cálculo de los derechos.

Por último, es importante señalar que no existe ninguna diferencia para la determinación y cálculo de los derechos, sin embargo, la razón de determinarlos y presentarlos separadamente consiste en la participación que tienen la Federación, los Estados y los Municipios sobre los mismos, ya que el Derecho Ordinario Sobre la Extracción de Petróleo, forma parte de la canasta repartible para todos; el Derecho Extraordinario no es participable a los Estados, Municipios ni al Distrito Federal, y el Derecho Adicional se entrega a los Municipios a través de los cuales se realizan las exportaciones de petróleo.

c) IMPUESTO A LOS RENDIMIENTOS PETROLEROS

Los Organismos responsables de esta contribución son Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios. Asimismo, el objeto de este impuesto es gravar el rendimiento neto del ejercicio, obtenido por cada uno de los organismos, el cual se obtiene restándole a la totalidad de ingresos del ejercicio, el total de las deducciones autorizadas, y al resultado se le aplica la tasa del 35%.

Cuando el monto de los ingresos es superior a las deducciones, se causa el impuesto; si el monto de los ingresos es inferior a las deducciones autorizadas, se determina una pérdida fiscal.

d) IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, es un impuesto al consumo, que grava la enajenación en territorio nacional, así como la importación de la gasolina y el diesel. Este impuesto es financiado por el Organismo Pemex-Refinación, ya que en la fracción VI del artículo 4° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2000, se indica que dicho organismo deberá pagar anticipos diarios, incluyendo días inhábiles por un monto de 208 millones 225 mil pesos, los que acreditará contra el pago mensual de este impuesto.

Se establece la obligación de enterar el impuesto el último día hábil del mes posterior a aquél en el que se efectuaron las operaciones gravadas mediante declaración que se presenta ante la Tesorería de la Federación, la cual se puede modificar presentando declaración complementaria, al tercer mes posterior a aquél en el que se presentó la declaración que se complementa, sin que se causen recargos, siempre y cuando la diferencia que se ajusta no sea mayor al 3%. El contribuyente de este impuesto debe presentar declaración anual, ante la Tesorería de la Federación a más tardar el último día hábil del tercer mes siguiente al término del ejercicio.

e) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Los contribuyentes de este impuesto son Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios, los cuales efectúan individualmente, los pagos provisionales correspondientes a esta contribución se enteran en la Tesorería de la Federación, mediante declaraciones que presentan a más tardar el último día hábil de cada mes (posterior al de las operaciones), las que pueden modificar mediante declaración complementaria, a más tardar el último día hábil del segundo mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración que se complementa. Se causan recargos si las diferencias que en su caso resulten, exceden del 3% del impuesto declarado inicialmente.

f) CONTRIBUCIONES AL COMERCIO EXTERIOR

A) IMPORTACIÓN

Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios determinan individualmente, conforme a la legislación aduanera aplicable, los impuestos a la importación y las demás contribuciones que causan, debiendo pagarlas ante la Tesorería de la Federación, a más tardar el último día hábil del mes posterior a aquél en que se efectúe la importación.

B) EXPORTACIONES

Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios no son causantes del impuesto a la exportación de petróleo crudo, gas natural y sus derivados; sin embargo, el Ejecutivo Federal puede establecerlos en cualquier tiempo, durante el presente ejercicio, en uso de las facultades que le confiere la Ley Reglamentaria del Artículo 131 de la Constitución Política de

los Estados Unidos Mexicanos en materia de comercio exterior, en cuyo caso, Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios deberán determinarlos y pagarlos a más tardar el último día hábil del mes siguiente a aquél en que se efectúe la exportación.

g) OTROS DERECHOS

Los derechos que paga Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios de manera individual, se determinan y pagan en los términos de la Ley Federal de Derechos, con excepción de las reglas establecidas para los derechos sobre extracción de petróleo y el derecho sobre hidrocarburos. Estos pagos se realizan mediante la presentación de declaración mensual ante la Tesorería de la Federación a más tardar el último día hábil del mes siguiente a su causación.

h) APROVECHAMIENTO SOBRE RENDIMIENTOS EXCEDENTES

El contribuyente de este aprovechamiento es Pemex Exploración y Producción y el objetivo del mismo es transferir a la Federación los rendimientos excedentes del precio internacional presupuestado en que el organismo enajena petróleo crudo.

Este aprovechamiento se determina cuando en el mercado internacional el precio promedio ponderado acumulado mensual de barril de petróleo crudo mexicano, excede de 9.25 dólares de los E.U.A. (para 1999), aplicando la tasa del 39.2% sobre el rendimiento excedente acumulado.

Su pago se realiza con la presentación de la declaración de manera trimestral ante la Tesorería de la Federación, a más tardar el último día hábil del mes inmediato posterior a la terminación del trimestre. Asimismo, se presenta declaración anual a más tardar el último día hábil del tercer mes posterior al cierre del ejercicio.

i) DISPOSICIONES GENERALES

A) RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Petróleos Mexicanos (Corporativo), será quien cumpla por si y por cuenta de sus subsidiarias las obligaciones que establece la Ley de Ingresos de la Federación; excepto la de efectuar pagos provisionales diarios y semanales cuando así se prevea expresamente.

PEMEX, es solidario responsable del pago de contribuciones, aprovechamientos y productos que corresponden a sus organismos subsidiarios.

B) VARIACIÓN DEL MONTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ésta facultada para variar el monto de los pagos provisionales, diarios y semanales, para los derechos sobre la extracción de petróleo e impuesto sobre producción y servicios, cuando exista modificación en los ingresos de Petróleos Mexicanos o de sus Organismos Subsidiarios, que así lo amerite.

Como se puede observar, el Régimen Fiscal que aplica a Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios, principalmente a Pemex Petroquímica, Organismo materia de este estudio, contiene elementos muy particulares y que son diferentes a los aplicables a los demás contribuyentes, los cuales, de conformidad con el Sistema Fiscal Mexicano, son sujetos del Impuesto Sobre la Renta. Por tal razón, al concretarse la escisión de la Industria Petroquímica, las empresas escindidas tuvieron la necesidad de cambiar de régimen fiscal, lo que representa su incorporación al régimen general de Ley, o sea pasan a ser causantes del Impuesto Sobre la Renta con todas y cada una de las obligaciones emanadas de la misma.

III.2 MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL CON MOTIVO DE LA ESCISIÓN

Conforme a lo señalado en los capítulos anteriores y derivado de la escisión de sociedades, la Industria Petroquímica (empresas S.A. de C.V.) se ve en la necesidad de incorporarse como sujeto del Impuesto Sobre la Renta, determinándose un cambio radical en el cumplimiento de nuevas obligaciones fiscales por lo cual y con objeto de poder entender el multicitado cambio de régimen, en este capítulo se analizará el Impuesto a los Rendimientos Petroleros, el Derecho Sobre Hidrocarburos y el Impuesto al Valor Agregado, por ser las

contribuciones que se vieron afectadas con motivo de la Desincorporación de la Industria Petroquímica.

III.2.1 IMPUESTO A LOS RENDIMIENTOS PETROLEROS

El Impuesto a los Rendimientos Petroleros es el equivalente al Impuesto Sobre la Renta cuyo objetivo es gravar el rendimiento neto del ejercicio, obtenido individualmente por Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios.

La base de este gravamen se determina, restando a la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas y al resultado se le aplica la tasa del 35%. Cuando el monto de los ingresos es superior a las deducciones, se causa el impuesto; si el monto de los ingresos es inferior a las deducciones autorizadas, se determina pérdida fiscal, la cual se puede amortizar en los siguientes diez ejercicios.

Asimismo, Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios pueden determinar el impuesto en forma consolidada. Para tal efecto, PEMEX calculará el rendimiento neto o la pérdida neta consolidados, aplicando los procedimientos que establecen las disposiciones fiscales. Es importante establecer que a la fecha no se lleva a cabo consolidación fiscal en Petróleos Mexicanos.

Su forma de pago consiste en que Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios efectúan dos anticipos a cuenta del impuesto del ejercicio, el primero por el período enero-junio y el segundo de enero-septiembre los que se presentan mediante declaración en la Tesorería de la Federación, a más tardar el último día hábil de los meses de agosto y noviembre respectivamente. La declaración anual comprende el período enero-diciembre y se presenta ante la Tesorería de la Federación, a más tardar el último día hábil del tercer mes posterior al término del ejercicio.

Para la determinación del impuesto se aplican las disposiciones fiscales (Ley del Impuesto Sobre la Renta, Código Fiscal de la Federación, etc.), así como las reglas de carácter general que expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las cuales hasta la fecha no

se han emitido. Es importante destacar que Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios, por disposición en el Artículo 4º de la Ley de Ingresos de la Federación, no es contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, la finalidad que se persigue con la aplicación del Impuesto a los Rendimientos Petroleros obedece al intento de incorporar al GRUPO PEMEX al Impuesto Sobre la Renta, eliminando la obligación del Impuesto al Activo y de la Participación a los Trabajadores en las Utilidades buscando tener un tratamiento fiscal igual al que se le da a cualquier empresa del país.

Derivado de lo anterior y considerando que en Petróleos Mexicanos (como grupo), no existía cultura fiscal en cuanto a la determinación del ISR, tanto sus recursos humanos como los sistemas de información, no reunían los requisitos para hacer frente a esta nueva contribución, por lo que para su cálculo se tomaron las siguientes premisas que difieren de las disposiciones emanadas de la Legislación Fiscal:

- a) **Momento de percepción del ingreso:** En la enajenación de bienes o prestación de servicios, la acumulación del ingreso se hace en el momento en que se expide la factura.
- b) **Depreciaciones:** La base de depreciación del ejercicio, es el valor bruto que fue transferido a los Organismos Subsidiarios, calculando la misma por grupos homogéneos de bienes, considerando como fecha de adquisición de los bienes transferidos el 1º de enero de 1993.
- c) **Reserva laboral:** El monto de los incrementos de la reserva laboral son considerados como deducibles, independientemente de no cumplirse con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo, no son aplicables las disposiciones referentes a Precios de Transferencia, Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal, Impuesto al Activo, Participación a los Trabajadores en las Utilidades y Régimen de Dividendos y Distribución de Utilidades.

III.2.2 DERECHO SOBRE HIDROCARBUROS

Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios pagan el Derecho Sobre Hidrocarburos, aplicando la tasa del 60.8% al total de los ingresos por las ventas a terceros que efectúen.

Los ingresos antes citados se determinan considerando los ingresos por ventas a terceros de petróleo crudo, productos petrolíferos, petroquímicos y gas natural. Se incluye el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y autoconsumos de Pemex-Refinación excepto el de importación, así como los fletes de gas L.P., gasolinas y diesel. No se incluye el fondo de reposición de cilindros, márgenes de utilidad a distribuidores, sobreprecios, ni el Impuesto al Valor Agregado.

El Derecho Sobre Hidrocarburos no genera pago, ya que el mismo se realiza a través del acreditamiento del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Impuesto a los Rendimientos Petroleros y los Derechos Sobre la Extracción de Petróleo, mecanismo que recibe el nombre de Red Fiscal.

En el caso de que la suma de las tres contribuciones que se acreditan no sea igual al importe del Derecho Sobre Hidrocarburos, las tasas del Derecho Ordinario y Extraordinario Sobre la Extracción de Petróleo se incrementan o se disminuyen en el porcentaje que sea necesario hasta llegar a la igualdad, de tal forma que la suma del importe del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Impuesto a los Rendimientos Petroleros y los Derechos Sobre la Extracción de Petróleo sea igual al monto del Derecho Sobre Hidrocarburos.

El derecho se calcula y entera mensualmente por conducto de Petróleos Mexicanos (Corporativo), mediante la presentación de la declaración correspondiente ante la Tesorería de la Federación, a más tardar el último día hábil del segundo mes posterior a aquel al que corresponda el pago. Asimismo, en el último día hábil del mes de marzo, del año siguiente a la terminación del ejercicio, se tiene la obligación de presentar la declaración del ejercicio.

En resumen, se puede establecer que esta contribución es la más importante del esquema fiscal de Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios toda vez que el mismo representa pagar el 60.8% del total de los ingresos del GRUPO sin deducción alguna. Cabe señalar que independientemente de que todas las ventas de los organismos subsidiarios, inclusive las de Pemex-Petroquímica, son incorporadas para el cálculo del Derecho, los organismos que absorben toda la carga fiscal del grupo: son Pemex Exploración y

Producción, por los Derechos Sobre la Extracción de Petróleo y Pemex-Refinación por el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios ya que por lo que corresponde al Impuesto a los Rendimientos Petroleros, se han tenido pérdidas fiscales.

De lo anteriormente descrito se puede concluir que, prácticamente Pemex-Petroquímica no tiene carga fiscal, situación que se revierte a causa de la escisión para las nuevas empresas petroquímicas S.A. de C.V. (escindidas).

III.2.3 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado es una contribución indirecta que causan, de manera individual, Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios.

La mecánica de determinación del mismo en el GRUPO PEMEX es similar a como la realizan los demás contribuyentes, esto es, al I.V.A. causado se le resta el I.V.A. acreditable y la diferencia es un impuesto a cargo o a favor, sin embargo existen algunas diferencias importantes que a continuación se describen:

- a) **Fecha de pago:** Se paga a más tardar el último día hábil del mes siguiente a aquel por el cual se causa el impuesto.
- b) **Declaración complementaria:** La declaración normal se puede modificar mediante declaración complementaria, que se presenta a más tardar el último día hábil del tercer mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración que se complementa, sin que se causen recargos por las diferencias que, en su caso resulten, siempre que éstas no excedan del 3% del Impuesto declarado. Cuando las diferencias exceden a dicho porcentaje, se pagan recargos por el total de las mismas.
- c) **Lugar de presentación:** Todas las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado se presentan en la Tesorería de la Federación.
- d) **Formato:** El formato de presentación de la declaración es el PMEX-1, mismo que es de uso exclusivo para Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios.

Del análisis realizado en este capítulo se puede establecer que, sin duda alguna, las entidades que surgieron con motivo de la escisión de la industria petroquímica, estarán en la

necesidad de llevar a cabo cambios radicales en sus sistemas de información financiera y fiscal, así como el de implantar un plan de capacitación, que permita incorporar y fomentar la cultura fiscal, en todas las áreas de las industrias petroquímicas, con el objeto de cumplir con las obligaciones fiscales derivadas del nuevo régimen fiscal a que estarán sujetas las nuevas empresas S.A. de C.V. como consecuencia de la escisión.

CAPÍTULO IV

Régimen fiscal de las empresas petroquímicas desincorporadas

Las nuevas empresas petroquímicas han tenido que pasar por una transición que conlleva una nueva cultura fiscal, ya que de ser unidades petroquímicas pertenecientes a un Organismo Descentralizado del Gobierno Federal han pasado a ser sociedades anónimas. Esto es, no se fueron adaptando con tiempo los sistemas de administración, los controles, así como tampoco se plantearon las nuevas circunstancias que inciden en una empresa privada. Al no llevarse a cabo un tránsito entre un esquema fiscal y otro, los cambios pretendieron aplicarse "de facto", lo que ocasionó una problemática así como conflictos administrativos, financieros y laborales, que al no tener incidencia fiscal han tenido que irse solventando conforme se avanza en los nuevos lineamientos de organización.

Por tal circunstancia, en este capítulo se pretende desarrollar, en términos generales, el esquema fiscal que deben aplicar a las empresas petroquímicas para la determinación de su carga tributaria, considerando que las mismas carecen de esta cultura fiscal, toda vez que, desde su creación en los años sesenta, estaban sujetas a un régimen fiscal diferente al de cualquier otro contribuyente.

IV.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

IV.1.1 CONSIDERACIONES

Uno de los cambios más importantes que surgió con motivo de la escisión de la Petroquímica, fue la incorporación de las nuevas sociedades S.A. de C.V., al Régimen General del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que el organismo escidente no es sujeto de esta contribución, ya que su esquema tributario está regulado, en forma específica, en el Artículo 4° de la Ley de Ingresos de la Federación.

De lo anterior se desprende que se debe crear en Pemex-Petroquímica y en sus filiales, S.A. de C.V., una cultura del I.S.R., implantando nuevos sistemas informáticos diseñados para esta función. Así mismo se debe realizar una campaña de capacitación en ISR total, que permita un cambio en actitudes del personal.

Por tal circunstancia con este tema, se pretenden dar a conocer los aspectos generales que se deberán observar en la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta.

IV.1.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO

IV.1.2.1 Sujetos

- Las Personas Físicas y Morales residentes en México, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan todos los ingresos.
- Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento o base fija.
- Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a éstos.

Por establecimiento permanente se debe entender cualquier lugar donde el Residente en el Extranjero realice actividades empresariales, y por base fija como aquel lugar donde se presten servicios profesionales y en general servicios independientes.

IV.1.2.2 Objeto

Gravar los ingresos en:

- Efectivo
- Bienes
- Servicios
- Crédito

- De cualquier otro tipo
- Los provenientes de sus establecimientos en el extranjero
- La ganancia inflacionaria: que es el ingreso que tienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

No se consideran Ingresos:

- Los aumentos de capital.
- Pago de pérdidas por sus accionistas.
- Primas por colocación de acciones que emita la propia sociedad.
- Valuar sus acciones por el método de participación.
- Revaluaciones de Activos y su Capital.
- Dividendos o utilidades percibidas de personas morales residentes en México (para P.T.U. si se acumula).

IV.1.2.3 Base

La base del impuesto es el resultado fiscal, el cual se determina de la siguiente manera:

Ingresos Totales del Ejercicio	
Menos	
Deducciones Autorizadas	
Utilidad Fiscal	
Menos:	
Amortización de Pérdidas de Ejercicios Ant.	
Resultado Fiscal	

IV.1.2.4 Tasa

La tasa del ISR es del 35% ó de 30% cuando se opte por diferir el 5% del impuesto.

El impuesto diferido se pagará cuando se distribuyan los dividendos provenientes de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE) Art. 10-A LISR.

Para el ejercicio fiscal correspondiente a 1999, la tasa será del 32% en vez del 30%, pudiendo diferir el 3%.

IV.1.3 DETERMINACION DEL ISR DEL EJERCICIO

IV.1.3.1 Con Tasa General del 35% (1er. Párrafo, Art. 10)

Se utiliza cuando no se opta por diferir parte del ISR.

Ingresos Totales del Ejercicio	\$	500,000
Menos:		
Deducciones Autorizadas	\$	200,000
Utilidad Fiscal	\$	<u>300,000</u>
Menos:		
Amortización de Pérdidas de Ejercicios Ant.	\$	200,000
Resultado Fiscal	\$	<u>100,000</u>
Tasa para 1999		35%
ISR del ejercicio	\$	<u><u>35,000</u></u>

IV.1.3.2 Determinación del ISR a la tasa del 30% (2° párrafo, Art. 10)

Su aplicación es opcional y se utiliza cuando se decide diferir parte del impuesto.

Utilidad Fiscal Reinvertida	\$	90,000	\$	90,000
Por: Tasa (2° y 1° Párrafos)		30 %		35 %
	\$	<u>27,000</u>	\$	<u>31,500</u>

$$\text{I.S.R. Diferido} = \$31,500 - \$27,000 = \underline{\underline{\$4,500}}$$

Conforme a disposición transitoria, la tasa del I.S.R. para 1999 a que se refiere el 2º párrafo del Art. 10 es del 32 %.

IV.1.3.3 Determinación de la Utilidad Fiscal Reinvertida (UFINRE). (3er. Pfo. Art. 10)

EJERCICIO 1999	
Resultado Fiscal	\$ 100,000
Más:	
P. T. U. pagada que haya sido deducible en el ejercicio (Art. 25-III)	<u>10,000</u>
Suma:	110,000
Menos:	
La P. T. U. determinada por este ejercicio	(8,000)
Partidas no deducibles, excepto 25, fracciones IX y X	(12,000)
Menos, Más:	
La utilidad o pérdida derivada de fuente de riqueza del extranjero (Art. 6º de la LISR)	<u>0</u>
Utilidad Fiscal Reinvertida (UFIRE)	\$ <u>90,000</u>

IV.1.3.4 Determinación del I.S.R. causado en el ejercicio que se podrá acreditar contra IMPAC cuando se difiere parte del impuesto (5º párrafo, Art. 10)

I.S.R. del ejercicio (Tasa 35 %)	\$ 35,000
Menos:	
I.S.R. Diferido	<u>\$ 4,500</u>
I.S.R. Causado del ejercicio	<u>\$ 30,500</u>

IV.1.3.4 Fecha de presentación de la declaración del ejercicio

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el Ejercicio Fiscal.

IV.1.4 PRINCIPALES PUNTOS A CONSIDERAR EN LA DETERMINACION DEL I.S.R.

IV.1.4.1 Factores de Ajuste y Actualización

A) Factor de Ajuste

• Para calcular la modificación en el valor de los bienes y operaciones en un período, se utilizará el Factor de Ajuste:

• Para períodos de un mes:

$$\text{F.A.M.} = \frac{\text{INPC MES DE QUE SE TRATE}}{\text{INPC MES INMEDIATO ANTERIOR}} - 1$$

• Para períodos mayores de un mes:

$$\text{F.A.P.} = \frac{\text{INPC MES MAS RECIENTE DEL PERIODO}}{\text{INPC MES MAS ANTIGUO DEL PERIODO}} - 1$$

B) Factor de Actualización

• Para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un período, se utilizará el factor de Actualización:

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC MES MAS RECIENTE DEL PERIODO}}{\text{INPC MES MAS ANTIGUO DEL PERIODO}}$$

Los factores de ajuste y actualización se determinarán hasta el diezmilésimo (Art. 7°-A RISR).

IV.1.4.2 Momento de Acumulación de Ingresos

A) Tratándose de la enajenación de bienes o prestación de servicios:

- Cuando se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- Cuando se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio
- Cuando se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aún cuando provenga de anticipos

B) Tratándose del Uso o Goce Temporal de Bienes

- Cuando se cobren total o parcialmente
- Cuando sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe dicho otorgamiento
- Cuando se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada

C) Tratándose de Intereses Moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones

- Cuando se expida el comprobante que los ampare
 - Cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios
- Salvo cuando provengan de operaciones contratadas con;
- Personas Físicas que no realicen actividades empresariales
 - Residentes en el Extranjero
 - Personas Morales del Título III de la LISR

IV.1.4.3 Tratamiento Fiscal de los Anticipo

A) Cuando no existe precio o contraprestación pactada

- El proveedor que lo recibe: Acumula únicamente el importe del anticipo.
- El cliente que lo otorga: Lo hace deducible, siempre que cumpla con los requisitos establecidos en el Art. 24, Fracc. XXII, de la LISR, tratándose de anticipos para compras y gastos. (Art. 22, último párrafo de la LISR). Lo considera como crédito para fines del artículo 7°-B de la LISR, cuando no lo haga deducible.

B) Cuando existe precio o contraprestación pactada

- El proveedor que lo recibe: Acumula la totalidad de la operación (Art. 16-I-c de la LISR)
- El cliente que lo otorga: Lo hará deducible siempre que cumpla con los requisitos establecidos en el Art. 24 Fracc. XXII, LISR. Tratándose de anticipos para compras o Gastos, Art. 22, último párrafo LISR.

Podrán deducir siempre que a la fecha en que deba presentarse la declaración del ejercicio, se cumplan con los demás requisitos de deducibilidad que establece la LISR, tratándose de enajenación de bienes.

IV.1.4.4 Adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados

A) Dedución de Adquisiciones

Se podrá llevar a cabo la deducción de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que se utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

A partir de la reforma de que fue objeto la Ley en 1987, ya no se considera como concepto de deducción el costo de lo vendido, sino el de compras en que incurra el contribuyente en el ejercicio en cuestión.

B) Devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre compras

En el artículo 13-A del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece la opción de no disminuir las devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre compras de las adquisiciones del ejercicio al que correspondan, cuando se reciban después del segundo mes del cierre, sino en el que precisamente se reciban.

Devoluciones sobre Compras	1999	2000
Compras deducibles del ejercicio	\$ 350,000	\$ 600,000
Menos:		
Deducciones autorizadas por:		
Devoluciones, descuentos o bonificaciones ocurridas con posterioridad al 2° mes del cierre del ejercicio en el cual se efectuó la deducción por adquisiciones		
- Según Art. 22-II de la LISR	(50,000)	
- Según Art. 13-A-II de la LISR (con requisitos) (*)		(50,000)
<u>Compras Netas Deducibles</u>	<u>\$ 300,000</u>	<u>\$ 550,000</u>

(*) Restar para efectos del Art. 22-II de la LISR, el total de las devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre compras, de las deducciones autorizadas del ejercicio en que se lleven a cabo, en lugar de hacerlo del ejercicio en que se efectuaron dichas compras.

Esta opción sólo se podrá ejercer cuando:

- El monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones, en caso de aplicarse en el ejercicio en que se efectuó la adquisición, no modifiquen en más de un 10% el coeficiente de utilidad determinado en los términos del Art. 12 de la LISR que se esté utilizando para calcular los pagos provisionales del ejercicio en que se efectúe la devolución, el descuento o bonificación, o
- El monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones que se efectúen, de aplicarse en el ejercicio en que se realizaron las adquisiciones, no tenga como consecuencia obtener utilidad fiscal en lugar de la pérdida fiscal determinada.

En el caso de descuentos o bonificaciones que se otorguen al contribuyente por pronto pago o por alcanzar volúmenes de compra previamente fijados por el

proveedor, se podrá ejercer la opción, no obstante que no se realicen los supuestos previstos en los incisos a) y b) que anteceden.

IV.1.4.5 Deducción de Inversiones

Para llevar a cabo la deducción de inversiones, se tienen que considerar como tales los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos y cuya deducción se efectuará mediante la aplicación de los porcentajes señalados para tal efecto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El concepto de inversiones viene a sustituir, para fines fiscales, el de depreciaciones y amortizaciones que aún se siguen manejando para efectos contables y prácticos.

A) Concepto de Inversión

Concepto de Inversiones sujetas a Deducción (Art. 42 de la LISR)

- Los Activos fijos
- Los Gastos y Cargos Diferidos
- Las Erogaciones realizadas en periodos preoperativos
- **Activos Fijos:** Es el conjunto de Bienes Tangibles que utilizan los contribuyentes, para la realización de sus actividades, que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.

La finalidad de su adquisición o construcción, debe ser la utilización de los mismos, para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

- **Gastos Diferidos y Cargos Diferidos:** Son los Activos Intangibles representados por Bienes y Derechos que permitan:
 - Reducir los Costos de Operación
 - Mejorar la calidad o
 - Aceptación de un producto

- **Gastos Diferidos:** son aquellos cuyo beneficio es por un periodo limitado, inferior a la duración de la persona moral. (Se deducen al 15% anual, excepto los gastos que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado).

Los tipos de Inversiones que se consideran Gastos Diferidos son:

- Regalías (Art. 15-B CFF)
- Asistencia Técnica (Art. 15-B CFF)
- Gastos que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado
- Otros Gastos Diferidos

En el caso de que el beneficio de las inversiones por gastos diferidos, se concrete en el mismo ejercicio en que se realizó la erogación, la deducción podrá efectuarse en su totalidad en ese mismo ejercicio.

Para determinar la tasa de amortización que se aplicará a los gastos que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, se procederá de la siguiente manera:

$$\text{Tasa de Amort.} = \frac{1}{\text{N}^\circ \text{ de años de la concesión}} \times 100 = \%$$

- **Cargos Diferidos:** su beneficio es por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la persona moral. (Se deducen al 5% anual). No se incluyen como tales, los gastos que permiten la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado
- **Erogaciones realizadas en periodos preoperativos:** son aquellos que tienen por objeto la investigación y el desarrollo relacionados con:
 - El diseño
 - La elaboración
 - El mejoramiento

- El empaque
- La distribución

de un producto o la prestación de un servicio, siempre que se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios en forma constante (se deducen al 10% anual).

B) Integración del Monto Original de la Inversión

El Monto Original de la Inversión comprende

El precio del Bien

Más:

Impuestos derivados de la adquisición o importación,
excepto el IVA (1)

Derechos

Fletes

Transportes, Acarreos

Primas de Seguros

Manejo

Comisiones sobre compra

Honorarios de Agentes Aduanales

Si el contribuyente no puede acreditar o solicitar la devolución del IVA, este impuesto no deberá formar parte del valor de la inversión, por estar prohibirlo expresamente. Sin embargo, será un gasto deducible (Art. 25-XVI de la LISR).

C) Monto Original de la Inversión y Fecha de Adquisición de los bienes adquiridos por escisión

Se consideran como MOI y fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad escidente (Art. 41 LISR).

Los Valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad escidente (Art. 46-IV LISR).

D) Reparaciones y Adaptaciones de Activos Fijos

Las Reparaciones así como las Adaptaciones a las instalaciones se considerarán Inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo. Es decir, aquellas que aumentan su productividad, su vida útil o que permitan darle al activo un uso diferente del que originalmente se le venía dando.

E) Momento en que se deducen las Inversiones a elección del Contribuyente

Las inversiones se empezarán a deducir a elección:

- A partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes
- A partir del ejercicio siguiente al de su utilización

En caso de que no se inicie la deducción de las inversiones para efectos fiscales, en cualquiera de los dos momentos anteriores, se perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes por esos ejercicios, aplicando los porcentajes máximos de deducción.

F) Determinación de la Deducción de Inversiones

Monto Original de la Inversión

Por

Tasa máxima de depreciación

Depreciación Histórica

Por

Factor de actualización

Depreciación Fiscal

=====

INPC del último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio

F.A. = -----

INPC del mes de adquisición

Consideraciones:

- Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el período, se considerará como último mes de la primera mitad, el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del período.
- Se aplica por meses completos de uso. (A partir de enero de 1987)
- Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el porcentaje que represente el número de meses completos del ejercicio, en los que el bien haya sido utilizado.

G) Cambio de Tasa de Deducción de Inversiones

Podrá cambiarse una sola vez. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio. Cuando el cambio se quiera realizar antes, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- Cuando el contribuyente no haya incurrido en pérdida fiscal en el ejercicio en el cual efectúa el cambio o en cualquiera de los últimos tres anteriores a éste.
- Cuando fusione a otra sociedad.
- Cuando los socios enajenen acciones o partes sociales que representen cuando menos un 25% del capital social del contribuyente.
- Cuando se escinda la sociedad.

H) Opción de suspender la Deducción de Inversiones

Se podrá suspender la deducción de las inversiones

- Cuando el contribuyente deje de realizar la totalidad de sus operaciones por periodos que comprendan más de un ejercicio de doce meses.
- Cuando deje de obtener ingresos acumulables por períodos que comprendan más de un ejercicio de doce meses.

IV.1.4.6 Intereses, Ganancia y Pérdida Inflacionaria

A) Componente Inflacionario de Créditos

Saldo promedio mensual de créditos contratados
con el sistema financiero o su intermediación.

Más

Saldo Promedio Mensual de los demás créditos

Suma de promedios de crédito

Por

Factor de Ajuste Mensual

Componente Inflacionario de Créditos

=====

Una vez determinando el Componente Inflacionario de Créditos, éste se compara contra el importe de los intereses devengados a favor, correspondientes al mes, por el cual se calcula el componente de donde se obtiene:

- Si el componente inflacionario de los créditos es mayor que los intereses devengados a favor, da como resultado **Pérdida Inflacionaria Deducible**.
- Si el componente inflacionario de los créditos es menor que los intereses devengados a favor, da como resultado un **Interés Real Acumulable**.

Para efectos de componente inflacionario de créditos, no se deberán considerar los anticipos a proveedores como cuentas por cobrar, siempre y cuando exista precio y contraprestación pactada.

B) Componente Inflacionario de Deudas

Saldo promedio mensual de deudas contratadas
con el sistema financiero o su intermediación.

Más

Saldo Promedio Mensual de las demás deudas

Suma de promedios de deudas

Por

Factor de Ajuste Mensual

Componente Inflacionario de Deudas

=====

Una vez determinando el Componente Inflacionario de Deudas, éste se compara contra el importe de los intereses devengados a cargo, correspondientes al mes por el cual se calcula el componente de donde se obtiene:

- Si el componente inflacionario de las deudas es mayor que los intereses devengados a favor, da como resultado **Ganancia Inflacionaria Acumulable**.
- Si el componente inflacionario de las deudas es menor que los intereses devengados a cargo, da como resultado **Interés Real Deducible**.

C) Determinación de los saldos promedios de créditos y deudas

Promedios Mensuales

- **Simple**. Se aplica a aquellos créditos o deudas que no estén contratados con el sistema financiero.
- **Ponderado** Se utiliza para aquellos créditos o deudas contratados con el Sistema Financiero: Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de Almacenes Generales de Depósito, Administradoras de Fondos para el Retiro, Arrendadoras Financieras, Sociedades de Ahorro y Préstamo, Uniones de

Crédito, Empresas de Factoraje Financiero, Casas de Bolsa, Casas de Cambio y Sociedades Financieras de Objeto Limitado.

$$\text{PROMEDIO SIMPLE} = \frac{\text{SALDO AL INICIO DEL MES} + \text{SALDO AL FINAL DEL MES}}{2}$$

$$\text{PROMEDIO PONDERADO} = \frac{\text{SUMA DEL SALDO DIARIO DEL MES}}{\text{NÚMERO DE DÍAS DEL MES}}$$

Es importante señalar que los créditos o deudas denominados en moneda extranjera, se valorarán al tipo de cambio del primer día de cada mes.

IV.1.4.7 Utilidad o Pérdida en Venta de Activo Fijo

A) Determinación de la Ganancia en Venta de Activo Fijo

Precio de Venta		\$100,000
Menos:		
Saldo Fiscal pendiente de deducir.	\$35,000	
(X) Factor de actualización	1.3850	
Saldo fiscal pendiente de deducir actualizado	<u> </u>	\$ 48,475
(=) Utilidad (Pérdida) Fiscal		<u>\$ 51,525</u>

B) Determinación de la Ganancia por la Enajenación de Bienes que no pierden su valor

Tipo de Bien:		Terreno
MOI:		\$ 8,000
Fecha de adquisición	04/Mar/90	
Fecha de enajenación	15/may/99	
Precio de Venta:		600,000
Menos:		
8,000 x (F.A.) 5.1622		<u>41,298</u>
Utilidad (Pérdida) Fiscal:		<u>\$558,702</u>

Si resultare pérdida, es decir cuando el MOI actualizado sea mayor que el ingreso obtenido por la enajenación, el contribuyente la podrá deducir en los términos de la propia Ley, (Art. 12-C del RISR).

IV.1.5 MODELO DE CONCILIACION CONTABLE-FISCAL

UTILIDAD (PERDIDA)CONTABLE		
MAS:	No Deducibles Costo de Ventas Depreciación Contable Interés Devengado a cargo Pérdida Contable en Vta. de Act. Fijo	Deducciones Contables no Fiscales
MAS:	Anticipo de Clientes Ganancia Inflacionaria Interés Acumulable Utilidad Fiscal en Vta. de Act. Fijo	Ingresos Fiscales acumulables no contables
MENOS:	Compras Depreciación Fiscal Pérdida Inflacionaria Interés Deducible Pérdida Fiscal en Vta. de Act. Fijo	Deducciones Fiscales no Contables
MENOS:	Intereses Devengados a Favor Utilidad Contable en Vta. de Act. Fijo	Ingresos Contables no Fiscales
UTILIDAD O PERDIDA FISCAL		

IV.1.6 PERDIDAS FISCALES

A) Concepto

Es la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas, cuando estas últimas son superiores a los ingresos.

Ingresos acumulables	\$ 100
Menos:	
Deducciones autorizadas	<u>(150)</u>
Pérdida Fiscal del ejercicio	<u>.....(50)</u>

B) Actualización de las Pérdidas Fiscales

PERDIDA FISCAL DEL EJERCICIO	\$
Por:	
Factor de Actualización (1)	<u>F.A.</u>
Pérdida Fiscal Actualizada pendiente de aplicar	\$
Por:	
Factor de Actualización (2)	<u>F.A.</u>
Pérdida Fiscal Actualizada pendiente de aplicar	\$
Por:	
Factor de Actualización (3)	<u>F.A.</u>
Pérdida Fiscal Actualizada por Aplicar en el Ejercicio	<u>\$</u>

- 1) F.A. = $\frac{\text{INPC del último mes del ejercicio en que ocurrió la pérdida}}{\text{INPC del 1er. mes de la 2a. mitad del ejercicio en que ocurrió}}$
- 2) F.A. = $\frac{\text{INPC del Ult. Mes del Ejer. inmediato Ant. a aquél en que se aplicará}}{\text{INPC del mes del cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez}}$
- 3) F.A. = $\frac{\text{INPC del último mes de la 1era. mitad del Ejerc. en que se aplicará}}{\text{INPC del mes del cierre del Ejerc. en que se actualizó por última vez}}$

C) Plazo para la amortización de pérdidas

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes. Las pérdidas fiscales que podrán disminuirse de los diez ejercicios siguientes, serán las ocurridas a partir del ejercicio de 1991.

D) Pérdida del derecho a amortizar las pérdidas

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

E) Transmisión de las pérdidas

Las pérdidas fiscales no se podrán transmitir a otros contribuyentes ya que únicamente el sujeto quién las genera es el que tiene el derecho a disminuirlas.

Tratándose de escisión, las pérdidas se podrán dividir entre la escidente y las escindidas en la proporción en que se divida el capital con motivo de la escisión. Por lo que corresponde a fusión, las pérdidas fiscales se pierden. La sociedad fusionante podrá deducir su pérdida fiscal pendiente, al momento de la fusión con cargo a las utilidades fiscales correspondientes a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

IV.1.7 PAGOS PROVISIONALES

A) Concepto y Fecha de Presentación

Son los pagos mensuales que están obligados a efectuar las personas morales, a cuenta del impuesto del ejercicio.

Los pagos provisionales se deben realizar a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, en las instituciones de crédito autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El día antes señalado se prorroga al día siguiente hábil, cuando las oficinas ante las que se vayan a hacer el trámite permanezcan cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil (sábados, domingos o días festivos); sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva.

No se está obligado a presentar declaraciones de pagos provisionales, en el ejercicio de inicio de actividades, cuando se hubiera presentado el aviso de suspensión de actividades y cuando no haya impuesto a cargo, ni saldo a favor y no se trate de la primera declaración con estas características, así como, cuando haya pérdida en los cinco ejercicios anteriores.

B) Determinación del Coeficiente de Utilidad

Coeficiente de Utilidad es el porcentaje de utilidad que el contribuyente obtuvo en función a sus ingresos nominales.

$$C. U. = \frac{\text{Utilidad Fiscal}}{\text{Ingresos Nominales del Ejercicio}}$$

Ingresos		Acumulables	Nominales
Por Ventas		\$ 500,000	\$ 500,000
Por Ganancia Inflacionaria		20,000	0
Interés y Ganancia Cambiaria (Devengado)	\$ 5,000		5,000
Menos:			
Componente Inflacionario	<u>(1,500)</u>	<u>3,500</u>	<u>0</u>
Sumas:		\$ 523,500	<u>\$ 505,000</u>
Deducciones Autorizadas:		(330,500)	
UTILIDAD FISCAL		<u><u>\$ 193,000</u></u>	

$$C. U. = \frac{193,000}{505,000} = \underline{0,3821}$$

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprende el primero, segundo y tercer mes del ejercicio, y se considera el Coeficiente de Utilidad del primer ejercicio, aún cuando no hubiera sido de doce meses.

Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses, por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

C) Procedimiento para determinar la Utilidad Fiscal Estimada para calcular los Pagos Provisionales

Ingresos Nominales del período	\$ 100,000
Por:	
Coeficiente de Utilidad	0.3181
Utilidad Fiscal Estimada (Previa)	\$ 31,810
Menos:	
Pérdida Fiscal de Ejercicios Anteriores Actualizada	\$ (11,810)
Utilidad Fiscal Estimada (para pago provisional)	\$ 20,000
Por:	
Tasa Año 2000	30%
Impuesto Acumulado por pago Provisional	\$ 6,000
Menos:	
Pagos Provisionales efectuados con anterioridad	\$ 3,000
Monto del Pago Provisional a enterar	\$ 3,000

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 mismo coeficiente de utilidad de la sociedad escidente para el ejercicio de que se trate.

La sociedad escidente considerará como pagos provisionales efectivamente enterados, la totalidad de dichos pagos que hubiera efectuado en el ejercicio en el que ocurrió la escisión y no podrá asignarlos a las sociedades escindidas, aún cuando la escidente desaparezca.

IV.1.8 AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES

En el primer mes de la segunda mitad del ejercicio (julio), se ajustará el impuesto correspondiente a los pagos provisionales conforme a lo siguiente:

A) Determinación del resultado fiscal del ajuste:

Ingresos totales del periodo (enero-junio)	\$ 100,000
Menos:	
Deducciones autorizadas del periodo	<u>\$ 30,000</u>
Utilidad Fiscal del Ejercicio	\$ 70,000
Menos:	
Amortización de Pérdidas de Ejerc. Ant.	<u>\$ 20,000</u>
Resultado Fiscal del Ajuste	\$ 50,000

B) Determinación del ISR a la tasa baja:

Resultado Fiscal del Ajuste	\$ 50,000
Más PTU deducida en el ejercicio	\$ 2,000
Menos partidas no deducibles	\$ 4,000
Menos utilidad de fuente de riqueza del Extranjero	\$ 0
Más pérdida de fuente de riqueza del Extranjero	<u>\$ 0</u>
Resultado Fiscal a la tasa baja	\$ 48,000
Tasa	<u>30%</u>
ISR a tasa del 30%	\$ 14,400

C) Determinación del ISR a la tasa alta:

Resultado Fiscal del Ajuste	\$ 50,000
Resultado Fiscal afecto a la tasa baja	<u>\$ 48,000</u>
Resultado Fiscal afecto a la tasa alta	\$ 2,000
Tasa	<u>35%</u>
ISR a la tasa del 35%	\$ 700

D) Determinación del ajuste a enterar:

ISR a la tasa del 30%	\$ 14,400
ISR a la tasa del 35%	<u>\$ 700</u>
Monto del ajuste a los pagos Prov.	\$ 15,100
Pagos Prov. Efectivamente realizados	\$ 7,100
Retenciones ISR	<u>\$ 0</u>
Ajuste por enterar	\$ 8,000

La diferencia que resulte a cargo por el ajuste se enterará con el pago provisional correspondiente al mes en que se efectúe el ajuste (julio). Esta diferencia no será acreditable contra los pagos provisionales posteriores.

Cuando en el ajuste resulte saldo a favor, se podrá acreditar contra pagos provisionales del mismo ejercicio, que se efectúen posteriormente, siempre y cuando no se hubiera obtenido autorización para disminuir los pagos provisionales contra los cuales se efectúe el acreditamiento o que la deducción por compras netas del ejercicio se hubiera hecho en la proporción en que las compras netas representan de la totalidad de los ingresos acumulables que correspondan al ejercicio de doce meses, inmediato anterior.

IV.1.9 REGIMEN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDAS

A) Definición

Dividendo es el rendimiento que el socio o accionista tiene derecho a percibir por las utilidades que provengan de las inversiones que efectúa en el capital de una sociedad.

Para efectos fiscales, la Ley del Impuesto sobre la Renta, consideran dividendos o utilidades distribuidas las siguientes:

- En efectivo.- La ganancia distribuida en efectivo por personas morales residentes en México a favor de sus accionistas. Se exceptúa la ganancia que se reinvierta en la suscripción de pago o aumento de capital, así como los rendimientos de obligaciones convertibles en acciones.
- En acciones.- la distribución de utilidades en acciones por la capitalización de las utilidades acumuladas, reservas y desde luego, el efecto de la reexpresión de estados financieros obtenido conforme al boletín B-10 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se considerarán dividendos en el momento en que se reembolsen las mencionadas acciones.
- En reembolso por reducción de capital o liquidación.- la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizado cuando el reembolso sea mayor.

Asimismo, se considera utilidad distribuida a la ganancia que resulte de considerar el valor del reembolso menos el costo fiscal de acciones en los

términos del artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre y cuando la persona moral hubiera aumentado su capital dentro de un periodo de dos años anterior a la fecha en que se efectúe la reducción.

Adicionalmente, el artículo 121 de la mencionada Ley, establece que cuando una sociedad disminuye su capital social, se entenderá que dicha reducción se considera como utilidad distribuida.

- Intereses.- Los intereses no mayores del nueve por ciento anual que generen las acciones, durante un periodo que no exceda de tres años, contados a partir de la fecha de emisión y que se encuentren establecidos en los estatutos de la sociedad.
- Préstamos.- Los préstamos que se efectúen a los socios o accionistas, a excepción de los siguientes:
 - Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
 - Que se pacte plazo menor de un año para su pago.
 - Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales (2%).
 - Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.
- Partidas no deducibles.- Las erogaciones que no sean deducibles conforme a la LISR y que beneficien a los accionistas de personas morales.
- Ingresos omitidos.- Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.
- Utilidad presunta.- La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntamente, por las autoridades fiscales.
- Utilidad modificada en operaciones entre partes relacionadas.- La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

Es importante señalar, que no se pagará el impuesto sobre la renta sobre dividendos o utilidades distribuidas, por los conceptos referentes a erogaciones no

deducibles y que beneficien a los accionistas, por omisiones de ingresos o compras no realizadas e indebidamente registradas, por utilidades fiscales determinadas, inclusive presuntamente, por las autoridades fiscales y por utilidades modificadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, cuando por los mismos ya se hubiere pagado el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal la tasa del 35%.

B) Cálculo del Impuesto por los Dividendos o Utilidades Distribuidas

Dividendos o Utilidades distribuidas por personas
morales

Por:

Factor de 1.5385

Base Gravable

Por:

Tasa de 35 % (Art. 10-A LISR)

I.S.R. por Dividendos o Utilidades

=====

C) Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)

Esta cuenta tiene como finalidad llevar el control del saldo actualizado de las utilidades fiscales, con el objeto de que al momento en que se efectúe un pago de dividendos o se caiga en algún otro supuesto de los que la Ley asimila a dividendos, se remita a esta cuenta para establecer si existe saldo en la misma y por lo tanto disminuir de ésta el importe distribuido o pagado o, en caso contrario, determinar el impuesto causado.

• **Determinación de la CUFIN**

Resultado Fiscal

Mas:

PTU deducible (Art. 25-III de la LISR)

Menos:

Utilidad Fiscal Reinvertida (UFIRE)

PTU del ejercicio

No deducibles (salvo Art. 25, Fracc. IX y X)

ISR pagado (1er. Párrafo del Art. 10 de la LISR)

Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)
=====

• **Movimiento de la CUFIN**

El Saldo de la Cuenta:

Se adicionará con:

- La Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio
- Los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México
- Los ingresos, dividendos o utilidades percibidos en inversiones en JUBIFI en términos del Art. 17-A LISR

Se disminuirá con:

- El importe de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes
- Las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 121 de LISR

Saldo de la CUFIN
=====

Cuando los dividendos o utilidades distribuidas provengan de la CUFIN no se estará obligado al pago del impuesto.

El saldo de la CUFIN sólo se podrá disminuir una vez que se agote el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida.

El saldo de esta cuenta que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o percepción, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se distribuyan o perciban los dividendos o utilidades.

D) Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE)

Con el objeto de mantener la tasa impositiva a la renta empresarial en niveles competitivos y así fomentar la inversión y la generación de empleos, se redujo la tasa del I.S.R. empresarial, de 34 a 30%. Esta reducción, sin embargo, aplicará únicamente a las utilidades que se mantengan en la empresa para ser reinvertidas.

Para hacer operativo este esquema, se crea la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida generada a partir de 1999, por lo que al momento de efectuarse la distribución de dividendos o utilidades se deberá hacer con cargo al saldo de dicha cuenta y pagar el impuesto sobre la renta que corresponda.

Asimismo, con el objeto de que el nuevo esquema cumpla con el propósito de promover la reinversión de utilidades, se establece la obligación de las empresas que distribuyan dividendos o utilidades, para que éstos se apliquen en primera

instancia contra la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, y, sólo una vez agotado el saldo de la misma, se puedan distribuir los dividendos o utilidades de la cuenta de utilidad fiscal neta.

• **Determinación y movimiento de la CUFINRE**

Utilidad fiscal reinvertida	
Menos:	
ISR del segundo párrafo (Art. 10 LISR)	
Resultado	
Por:	
Factor de 0.9286	
Utilidad fiscal neta reinvertida	
Por:	
Factor de actualización (*)	
Cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida	
Menos:	
Dividendos o utilidades distribuidas de la CUFINRE	
Reducción de capital de la CUFINRE (Art. 121 LISR)	
Saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida después de la distribución de dividendos	
Por:	
Factor de actualización (**)	
Saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida al último día de cada ejercicio	
Más:	
Utilidad fiscal neta reinvertida	
SALDO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA REINVERTIDA	

$$*F.A. = \frac{\text{INPC del mes en que se distribuyan los dividendos}}{\text{INPC del mes en que se efectuó la última actualización}}$$

$$\text{**F.A.} = \frac{\text{INPC del último mes del ejercicio de que se trate}}{\text{INPC del mes en que se efectuó la última actualización}}$$

No obstante que el factor utilizado para la determinación de la utilidad fiscal neta reinvertida que en el Art. 124-A de la Ley se establece de 0.9286 (aplicable a partir del ejercicio fiscal 2000), para el ejercicio fiscal de 1999, se deberá usar el factor de 0.9559, en virtud de que la tasa corporativa vigente para ese mismo año es de 32%, fracción IV, inciso b) del Art. Sexto de Disposiciones de Vigencia Anual.

E) Cálculo del Impuesto Diferido Proveniente de la CUFINRE

Cuando los dividendos o utilidades distribuidos provengan de la CUFINRE, pagarán el impuesto que se hubiere diferido, aplicando la tasa del 3% para el ejercicio de 1999 y del 5% para los ejercicios del 2000 en adelante, al resultado de multiplicar los dividendos o utilidades por el factor de 1.5385, conforme a lo siguiente:

Dividendos y utilidades provenientes de la CUFINRE
 Por:
 Factor de 1.5385 (primer párrafo artículo 10-A LISR)

 Base Gravable
 Por:
 Tasa de 5% (tercer párrafo artículo 10-A LISR) (*)

 Impuesto Sobre la Renta que se hubiese diferido
 =====

La variación de tasas obliga a llevar un control de esta cuenta hasta el ejercicio de 1999 y otro a partir del año 2000, a efecto de pagar correctamente la tasa diferida.

(*) No obstante que la tasa aplicable que se señala en la Ley corresponde al cinco por ciento, por los dividendos o utilidades generadas en el ejercicio de 1999, se

aplicará la tasa del 3 %. Así se dispone en la fracción XXII del Art. Quinto de Disposiciones Transitorias para 1999.

F) Retención del Impuesto a Personas Físicas

El artículo 123, fracción IV de la Ley, establece la obligación para las personas morales que efectúen pagos a las personas físicas por concepto de dividendos, de retenerles el 5% sobre el importe de los dividendos que les distribuyan, no obstante que deriven de las utilidades del ejercicio de 1999 o de ejercicios anteriores. El procedimiento para efectuar la retención del impuesto de referencia se determinará como sigue:

- Dividendos provenientes de utilidades obtenidas desde el ejercicio de 1999:

Dividendos percibidos por las personas físicas
Por:
Factor de 1.5385

Base del impuesto
Por:
Tasa de 5%

Impuesto retenido por persona moral
=====

- Dividendos provenientes de utilidades obtenidas antes del ejercicio de 1999:

Dividendos percibidos por las personas físicas
Por:
Factor de 1.515

Base del impuesto
Por:
Tasa de 5%

Impuesto retenido por persona moral
=====

El sustento para la aplicación del factor de 1.515 a los dividendos que se distribuyan y que provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, se encuentra establecido en la fracción XII del Artículo Quinto de Disposiciones Transitorias 1999.

La diferencia existente entre los dos procedimientos anteriores difiere en la utilización de los factores de piramidación, toda vez que el hecho generador de los mismos, se deriva de la aplicación de las tasas corporativas del 34% y el 35% que se aplican en los ejercicios 1998 y 1999, respectivamente.

G) Reducción de Capital Social

La Ley del ISR establece que cuando una sociedad disminuye su capital social, se entenderá que dicha reducción se considera como dividendo o utilidad distribuida conforme a lo siguiente:

Capital Contable Actualizado

Menos :

Cuenta de Capital de Aportación (CUCA) a la fecha de la reducción de capital

Reducción de capital que se considera utilidad distribuida o dividendo

Menos:

Utilidad Distribuida determinada según Arts. 120-II

Utilidad Distribuida Gravable previa (Art. 121, 2º párrafo)

Menos:

Saldo de la CUFINRE

Utilidad distribuida gravable previa (Art. 121, 2º párrafo)

Menos:

Saldo de la CUFIN

Utilidad distribuida gravable (Art. 121, 2º párrafo)

Por:

Tasa 35% (Art. 10 1er. párrafo)

I.S.R. Causado (Art. 121, 3er. párrafo)

Mas:

I.S.R. Diferido (Art. 10- A, 3er. párrafo)

I.S.R. Causado (Arts. 120-II, 123-II y 10-A, 1° y 2° párrafos)

Total I.S.R. causado por reducción de capital que se consideró
dividendo o utilidad distribuida a cargo de la empresa.
=====

Se considerará como capital contable para efectos de la determinación de la Utilidad Distribuida, el mostrado en los estados financieros aprobados por la Asamblea de Accionistas al cierre del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se efectúe la compra, sumando las aportaciones de capital y las utilidades obtenidas y restando las utilidades distribuidas y reembolsos de capital efectuados hasta el mes de la compra, actualizando todas estas partidas hasta dicho mes:

Capital contable al cierre del año anterior

Más:

Aportaciones de Capital hasta el mes de la compra

Utilidades obtenidas hasta el mes de la compra

Menos:

Utilidades Distribuidas y Reembolso de Capital hasta el mes
de la compra

Capital Contable para efectos de determinar la Utilidad
Distribuida
=====

El Capital Contable deberá estar actualizado conforme a los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (B-10), o bien, conforme al artículo 143 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, como a continuación se señala:

Capital Contable

Mas:

Monto de Actualización

Capital Contable Actualizado
=====

Las partidas que se deben actualizar son los Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos, Terrenos, Inventarios y el Valor de las Acciones propiedad del contribuyente, que hayan sido emitidas por personas morales residentes en México.

El monto de la Actualización se determinará como sigue:

Valor de los activos actualizados
Menos:
Valor de los activos sin actualizar

Monto de la Actualización
=====

Determinación de la Actualización conforme al Art. 3° de la Ley del Impuesto al Activo:

• Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos:

Saldo por deducir (Activos Fijos y Gastos y Cargos
diferidos excepto Construcciones)
O
Monto Original de la Inversión (Construcciones)
Por:
Factor de Actualización

Valores Actualizados
=====

INPC del mes de la fecha en que se efectúe la
disminución del Capital
F.A. = -----
INPC del mes en que se adquirió cada uno de los
bienes

• Terrenos:

Monto Original del Terreno
Por:
Factor de Actualización

Valor Actualizado
=====

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC del mes de la fecha en que se efectúe la disminución del Capital}}{\text{INPC del mes en que se adquirió o se valuó catastralmente}}$$

• Inventarios:

- Conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; si no se actualizan conforme a esto,
- Valuando el Inventario Final conforme al precio de la última compra efectuada en el mes en que se efectúe la disminución del capital.
- Valuando el Inventario Final conforme al valor de reposición. El valor de reposición será el precio en que incurriría el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario, en la fecha en que se efectúe la disminución de capital.

El valor del Inventario del ejercicio será el que correspondió al Inventario Final del ejercicio inmediato anterior.

• Valor de las Acciones

- Se determinará a través del método de participación, según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Cuando se posee menos del 10% del capital social, el valor será el Costo Promedio por Acción conforme a los artículos 19 y 19-A de la LISR actualizado por el período entre la fecha en que se hubiere determinado la última enajenación y en la que se actualiza el Capital, multiplicado por el número de acciones que se tengan.

H) Determinación de la Cuenta de Capital de Aportación Actualizado (CUCA)

Capital de aportación
Mas:
Aportaciones de Capital
Primas netas por suscripción de acciones
Restitución de préstamos otorgados a socios o accionistas
Menos:
Reducciones de Capital

Capital de Aportación
Por
Factor de Actualización

Capital de Aportación Actualizado
=====

$$\text{F.A.} = \frac{\text{Mes de cierre del ejercicio de que se trate}}{\text{Mes en que se efectuó la última actualización}}$$

No se incluye como capital de aportación, el correspondiente a la reinversión o capitalización de utilidades, o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la persona moral, ni el proveniente de reinversiones de dividendos o utilidades, en aumento de capital de las personas que los distribuyan dentro de los treinta días siguientes a su distribución.

Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital

$$\text{F.A.} = \frac{\text{Mes en que se pague la aportación o el reembolso}}{\text{Mes en que se efectuó la última actualización}}$$

I) Plazos para el pago del Impuesto sobre Dividendos Distribuidos.

- El pago del Impuesto por los dividendos o utilidades distribuidas, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará conjuntamente con el pago provisional mensual, del período que corresponda, una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se hizo el pago de dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas.

- El plazo para cubrir el impuesto derivado de las erogaciones que no sean deducibles conforme a la LISR, y beneficien a los accionistas de las personas morales, se enterará a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio (dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio).

IV.1.10 PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES

A) Determinación de los Ingresos y deducciones para P.T.U.

Ingresos acumulables, salvo intereses y ganancia inflacionaria

Más:

- Ingresos por dividendos o utilidades en acciones o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital de la sociedad que los distribuyó.
- Intereses devengados a favor sin deducción alguna (no se incluye la utilidad cambiaria como interés).
- Ganancia cambiaria por la fluctuación de la moneda respecto de deudas y créditos, cuando sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente y también la ganancia que se determine en el lapso que transcurra entre la exigibilidad y el cobro o pago.
- La diferencia entre el monto de la enajenación de bienes de activo fijo y la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes.

SUMA PARCIAL

Menos:

- Las deducciones autorizadas por la Ley, salvo;
 - Deducción de inversiones (actualizadas) e intereses reales y pérdida inflacionaria (7-B).
 - La depreciación histórica.
 - El Monto Original de la Inversión pendiente de deducir por venta de activos fijos.

- Valor nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen, siempre que hubieran recibido con anterioridad en acciones, o que se hubieran reinvertido dentro de los 30 días siguientes a su distribución.
- Intereses devengados a cargo del contribuyente, sin deducción alguna (no considerar la pérdida cambiaria).
- Pérdida cambiaria por la fluctuación de la moneda respecto de deudas y créditos en el ejercicio en que sean exigibles. Las pérdidas cambiarias se podrán disminuir por partes iguales en cuatro ejercicios a partir de aquél en que se sufrió la pérdida y no podrán deducirse por cumplimiento anticipado de deudas, etc.

También se deduce la pérdida que se origine entre la fecha de exigibilidad y la fecha de pago de la deuda o cobro del crédito.

B) Determinación de la Renta Gravable (Base), para P.T.U.

INGRESOS	Parcial	FISCAL	P. T. U.
Ingresos por Ventas		\$ 500,000	\$ 500,000
Ganancia Inflacionaria		20,000	0
Interés Devengado	\$ 40,000		40,000
Ganancia cambiaria Devengada	10,000		0
Total de Intereses Devengados	50,000		0
Componente Inflacionario	(12,000)		0
Interés Real		38,000	
Suma Parcial:		\$558,000	\$ 540,000
Ganancia Cambiaria conforme sean exigibles y las ganancias que se determinen entre la exigibilidad y el pago o cobro (son exigibles en el 2000).			0
Dividendo percibido en efectivo (Art. 15 LISR)			40,000
Venta de Activo Fijo	200,000		
Menos			
\$10,000 x F. A. (DEP. Acum. Fiscal)	140,000		140,000

Ganancia en Venta de Activo Fijo		60,000	60,000
Total de Ingresos		\$ 618,000	\$ 780,000

DEDUCCIONES:			
Deducciones Normales		300,000	300,000
Deducción de Inversiones actualizadas		150,000	0
Depreciación Normal (Histórica)		0	50,000
Inversión pendiente de deducir por Vta. de bienes.		0	10,000
Intereses devengados a cargo	70,000		70,000
Pérdida cambiaria a cargo	20,000		0
Total de Intereses Devengados	90,000		0
Componente Inflacionario	(25,000)	65,000	0
Pérdida cambiaria atendiendo a la exigibilidad de las deudas.		0	
Valor nominal de los dividendos que se reembolsen, siempre que se hubieran acumulado con anterioridad.		0	
Total Deducciones		515,000	430,000
Utilidad		103,000	350,000
P. T. U. 10%			\$ 35,000

IV.1.11 DEDUCCIONES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

IV.1.11.1 Requisitos generales de las deducciones

De los requisitos fundamentales que intervienen para la determinación de la Utilidad Fiscal, es la deducción de los gastos y costos que se eroguen en un periodo determinado, por lo que a continuación se dan a conocer los requisitos que deben cumplirse para soportar adecuadamente las deducciones.

Es importante destacar que el presente capítulo no tiene como objeto, llevar a cabo el análisis de todas y cada una de las deducciones, sino el de dar a conocer, en términos generales, los principales requisitos de las mismas.

Para tales fines, se considera que existen tres grupos de requisitos contenidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

- De fondo
- De forma
- Especiales

A) Requisitos de Fondo

- Estrictamente indispensables
Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos.
- Valor de Mercado.
Que el costo de adquisición declarado para el contribuyente corresponda al del mercado. Cuando exceda del precio de mercado no será deducible el excedente.

B) Requisitos de Forma

- Que las inversiones se deduzcan mediante depreciación o amortización.
- Que se recaben comprobantes con requisitos fiscales y cuando exceda de determinados montos, se pague con cheque nominativo.
- Que estén debidamente registrados en contabilidad.
- Que se retenga y entere el I.S.R. o se recabe documentación en la que conste que se cubrió dicho gravamen.
- Que los comprobantes tengan la clave en el Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.).
- Que el I.V.A. esté trasladado en forma expresa y por separado. Para contribuyentes del I.E.P.S., este impuesto deberá constar en forma expresa y por separado.

Dentro de los requisitos de forma, existen tres grupos de requisitos fundamentales para deducir compras y gastos.

B.1 Documentación

De manera objetiva, podríamos señalar que los requisitos que deben reunir los comprobantes son los siguientes:

- Deberán ser impresos en los establecimientos que autorice el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Se exceptúa del cumplimiento de este requisito cuando se trate de los siguientes casos:

- Las estimaciones de los avances de obra en contratos celebrados con entidades o dependencias públicas.
- Los pagos de contribuciones federales, estatales o municipales. Bastará que se efectúen con las formas oficiales, siempre que conste la impresión del sello de la oficina receptora.
- Las operaciones celebradas ante notario consignadas en escritura pública, excepto los honorarios y demás gastos.
- El pago de nóminas por sueldos y salarios, así como los asimilables a los mismos.
- Las copias de los boletos de pasajeros, guías aéreas de carga, órdenes de cargos misceláneos y exceso de equipaje, expedidos por líneas aéreas.

B.1.1 De quien los expide

- Nombre, denominación o razón social (impreso).
- Domicilio fiscal y en su caso del establecimiento en que se expida el comprobante (impreso).
- Clave del R.F.C. (impreso).
- Número de folio (impreso).
- Lugar en que se expiden.
- Fecha de expedición.
- Cantidad de las mercancías o servicios.
- Clase de mercancía o, en su caso, descripción del servicio.
- Valor unitario de las mercancías o servicios consignados en número.
- Importe total consignado en número o letra.

- Impuesto al Valor Agregado trasladado en forma expresa y por separado.
- Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios trasladado en forma expresa y por separado.
- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

B.1.2 De quien los recibe

- Nombre, denominación, razón social (o nombre de la persona que realiza el viaje, cuando proceda).
- Domicilio.
- Registro Federal de Contribuyentes.

B.1.3 Otros Requisitos de los Comprobantes

- Fecha de impresión
- Cédula del R.F.C. reproducida en el comprobante en 2.75 cm x 5.00 cm.
- Leyenda **“La Reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales”**, con letra no menor de tres puntos.
- R.F.C., nombre, domicilio y teléfono del impresor, así como la fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación, de la autorización, con letra no menor de 3 puntos.
- Vigencia de los comprobantes (dos años)

Quien recabe el comprobante deberá asegurarse de que existan todos los requisitos, ya que en caso de faltar alguno y hacerlo deducible, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en uso de sus facultades de comprobación, podría rechazar la indebida deducción.

B.2 Cheque Nominativo

Existe la obligación de cumplir con otros requisitos cuando se esté simultáneamente en los dos supuestos siguientes:

- Cuando en el ejercicio inmediato anterior se hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 1'194,534.92 pesos (cantidad actualizada a enero de 2000).
- Cuando el monto de las erogaciones que se paguen exceda de \$ 5,971.90 pesos (cantidad actualizada a enero de 2000).

Los requisitos a que se refiere este inciso son los siguientes:

- Los pagos se deberán realizar con cheque de la cuenta del contribuyente.
- Con cheque nominativo (no al portador).
- Para "abono en cuenta del beneficiario" (en el anverso)
- El R.F.C. en el cheque.

Los casos en que puede no expedirse cheque "para abono en cuenta del beneficiario", son:

- Cuando el pago se realice mediante traspasos de cuenta en Instituciones de Crédito o Casas de Bolsa.
- Por pagos por la prestación de un servicio personal subordinado, tales como los señalados en el artículo 7° de la L.I.S.R.; por ejemplo:
 - Salarios
 - Prestaciones que deriven de una relación laboral (previsión social)
 - Participación de utilidades.
 - Prestaciones por terminación de la relación laboral.
- Erogaciones que se efectúen en:
 - Poblaciones sin servicios bancarios o
 - En zonas ruralesPrevia autorización de la S. H. C. P.

Asimismo, en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establecen otras excepciones:

- Cuando los pagos se realicen con tarjeta de crédito (Tarjeta Empresarial), en cuyo caso el cheque será expedido a nombre del emisor de la tarjeta de crédito y desde luego se cumplan todos los demás requisitos.
- Pago de contribuciones.
- Pago de viáticos
- Pagos a través de un tercero debiéndose expedir el cheque a nombre del tercero y cumplirse todos los demás requisitos.

Respecto a esta excepción la regla 2.4.5 de la Resolución Miscelánea establece que el tercero deberá:

- Anotar el nombre, la denominación o razón social, el domicilio y la clave del R.F.C. de esos terceros.

B.3 Identificación

De los requisitos anteriores, la cédula de identificación fiscal impresa en el comprobante sirve para poder deducir en el Impuesto Sobre la Renta y, en su caso, acreditar el I.V.A.

Los contribuyentes tienen la obligación de cerciorarse de que son correctos los datos siguientes:

- El nombre, denominación o razón social.
- Clave del Registro Federal de Contribuyentes.

De conformidad con la Resolución Miscelánea para 1999, la identificación puede ser como sigue:

- Al cliente (RM 2.4.10, 2.4.11)
- Con copia fotostática de la Cédula de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Se efectúe el pago con cheque nominativo de la cuenta de la persona a cuyo favor se expida el comprobante, para abono en cuenta de la persona que lo

extienda y se encuentre impresa en el esqueleto del cheque la clave del R.F.C. del librador, debiendo conservar copia fotostática del mismo.

- Cuando se efectúe el pago mediante tarjeta de crédito empresarial, siempre que el comprobante se expida a nombre de la empresa titular de la tarjeta y se asigne en el comprobante el número de la tarjeta.
- Cuando una operación se efectúe a través de un tercero y este solicite que el comprobante se expida a nombre de la persona por quien actúa, deberá entregar copia de la cédula de identificación fiscal de su representado y acreditará su representación mediante documento autorizado ante notario o corredor público.

En éste caso, el contribuyente deberá expedir cheques nominativos a favor del tercero y cuando éste último realice pagos por cuenta del contribuyente, dichas erogaciones deberán reunir requisitos fiscales.

- Al Proveedor (RM 2.4.9)
- Expidiendo cheque nominativo, de la cuenta del contribuyente, con R.F.C. y con la leyenda "Para abono en cuenta del beneficiario" y conservando copia fotostática del cheque con el que se le pagó.
- Con el "Comprobante Fiscal" que contenga la cédula de identificación fiscal impresa y éste haya sido impreso en un establecimiento autorizado por el servicio de administración tributaria.
- Se exceptúa de la obligación de identificar cuando se trate de:
 - Donativos
 - Pagos a dependencias de los Poderes Ejecutivo, Legislativo o Judicial de la Federación, de las Entidades Federativas o de algún Municipio.
 - Servicios Médicos o Dentales, los prestados por hospitales, funerarias, laboratorios de análisis y estudios clínicos y gabinete de radiología, así como enajenaciones de aparatos e implantes ortopédicos, servicios y enajenaciones de lentes para corregir defectos oculares.
- Que el comprobante se expida a favor de una persona cuyo domicilio se encuentre en el extranjero, siempre que en el mismo se asiente dicho domicilio y

no se cite clave alguna del RFC correspondiente a la persona a cuyo favor se expida.

- Clientes que se consideran "Público en General"

Dentro de estos requisitos de forma podemos clasificar a los establecidos en la fracción IV del Art. 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que se refiere a que todas las partidas que se hagan deducibles, deben estar debidamente registradas en contabilidad, y para tal efecto se deben registrar en "Cuentas de Orden" las siguientes deducciones:

- Depreciación Actualizada Deducible
- Dedución de Pérdida Inflacionaria
- Dedución de Intereses Reales

C) Requisitos Especiales

Son los requisitos específicos que deben reunir los gastos y costos que intervienen en la determinación del importe de las partidas deducibles que el contribuyente debe presentar en la declaración.

De manera enunciativa y no limitativa, a continuación se señalan algunos conceptos que requieren de un análisis particular, para establecer la procedencia o no de la deducibilidad de los mismos:

- Donativos.
- Devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre ventas.
- Créditos Incobrables.
- Investigación y Desarrollo de Tecnología y Programas de Capacitación a Empleados.
- Intereses por capitales tomados en préstamo.
- Dedución de Gastos cuando hayan sido efectivamente erogados.
- Honorarios y Gratificaciones a Administradores, Consejeros, Directores, Gerentes Generales o Consejeros, Prestaciones de Previsión Social.
- Fondo de Ahorro.

- Primas de Seguros o Fianzas.
- Comisiones.
- Anticipo a Proveedores.
- Compras realizadas en el extranjero.

D) Fecha límite para reunir los requisitos de deducibilidad

La fracción XXII del artículo 24 de la Ley del ISR, establece un plazo para que se satisfagan los requisitos para efectuar las deducciones correspondientes. El plazo está comprendido hasta el día en que se deba presentar la declaración del ejercicio fiscal, en caso contrario, se considera que no se reúnen los requisitos para efectuar la deducción.

Tratándose de Gastos de Servicios Públicos o Contribuciones locales y municipales, cuya documentación comprobatoria se expida con posterioridad a la fecha en que se prestaron los servicios o se causaron las contribuciones, se podrá deducir en el ejercicio en el que efectivamente se obtuvieron o se causaron, aun cuando la fecha del comprobante respectivo sea posterior (R.M. 3.6.9).

Asimismo, se deberá tener particular cuidado en que la fecha consignada en los comprobantes corresponda precisamente al ejercicio en que se pretende deducir, en caso contrario, se pierde el derecho a la deducción fiscal.

IV.1.11.2 Partidas no deducibles

Son erogaciones o conceptos que por no satisfacer los requisitos fiscales o por estar expresamente prohibidos no pueden deducirse de los ingresos acumulables.

El artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala cuales son los gastos que nunca pueden ser deducibles y precisa cuales son los casos en que algunos gastos y compras, a pesar de no ser deducibles, pueden convertirse en deducibles.

A continuación se indican las pérdidas no deducibles, aclarando que se deberá realizar el análisis fiscal de cada una de ellas para determinar la posible deducibilidad de las mismas:

- Impuesto Sobre la Renta a cargo del Contribuyente.
- Impuesto o Subsidio que originalmente corresponda a terceras personas.
- Impuesto al Activo.
- Crédito al Salario.
- Accesorios: Multas, Gastos de Ejecución derivados de contribuciones no deducibles, así como la indemnización del 20 % del valor de cheques recibidos por la autoridad fiscal que no sean pagados.
- Gastos de Inversiones no deducibles o parcialmente deducibles.
- Reparto de Utilidades a los trabajadores.
- Obsequios, atenciones y otros gastos análogos.
- Gastos de representación.
- Gastos de Viaje y Viáticos.
- Sanciones, Indemnizaciones o penas convencionales.
- Intereses sobre Valores Gubernamentales y otros títulos de crédito adquiridos o prestados por persona física o persona moral no contribuyentes.
- Provisiones de Reservas complementarias de Activo o de Pasivo.
- Sobreprecio en Reembolso de Acciones.
- Pérdida o Venta de Bienes adquiridos a costo mayor de mercado.
- Crédito Comercial.
- Renta de Aviones, Barcos, Casa habitación y Autos.
- Pérdida en Venta, caso fortuito o fuerza mayor de activos no deducibles.
- Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, cuando se tenga el derecho de acreditar dichos impuestos o bien, derive de erogaciones que no sean deducibles para los fines del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, cuando se esté obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado o apliquen a la tasa del 0% solo por una parte de las actividades, podrán deducir el impuesto por la parte que no tenga derecho al acreditamiento.

- Pérdida en Venta de Acciones.
- Gastos en el extranjero a prorrata.
- Pérdida en operaciones financieras derivadas con personas que posean interés objetivo.
- Consumo en restaurantes y Bares.
- Servicios Aduaneros. Distintos de honorarios.
- Pagos a Sociedades o Entidades ubicadas o residentes en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal.
- Derecho de adquirir o vender bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en bolsa de valores.
- Restitución de los Derechos Patrimoniales tomados en préstamo.

IV.1.11.3 Consecuencias de las partidas no deducibles al ser detectadas por las Autoridades Fiscales

- Contribuir con un pago mayor del I.S.R. (35%).
- Contribuir con un pago mayor del P.T.U. (10%).
- No poder acreditar, en su caso, el I.V.A..
- Tener que cubrir en algunos casos el I.S.R. por dividendos.
- Actualizar los impuestos omitidos, I.S.R. e I.V.A., con inflación.
- Tener que cubrir recargos.
- Incurrir en pago de multas.
- Pagar Gastos de Ejecución.
- En caso de que se cometa el delito de defraudación fiscal, procederán penas de privación de libertad (Prisión).

IV.1.11.4 Como minimizar las partidas no deducibles

Por último, podemos establecer algunas medidas que tengan por objeto disminuir las partidas no deducibles:

- Analizando las Leyes, Reglamentos, Resoluciones y Criterios de las autoridades hacendarias y de los tribunales.

- Cumpliendo con los requisitos, en los casos en que sea posible, a efecto de asegurar la deducción. En algunos casos, hasta exagerar su cumplimiento, con objeto de guardar suficiente evidencia para cuando se tenga una auditoría fiscal.
- No arriesgándose sino preocupándose por soportarlos con la documentación idónea.
- Difundir entre nuestros colaboradores superiores y subordinados, nuestros conocimientos fiscales para “convencerlos” de nuestro compromiso profesional por lograr que todos los gastos sean deducibles.

IV.1.12 OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES

- Llevar contabilidad de conformidad con el C.F.F. y su reglamento.
 - Libros Diario y Mayor
 - Libros de Actas de Asamblea
 - Libros de Registro de Acciones
 - Libro de Registro de Aumentos y Disminuciones de Capital Social
 - Expedir comprobantes por las actividades que se realicen y conservar una copia.
 - Expedir constancia de pagos y retenciones a residentes en el extranjero.
 - Presentar declaración en el mes de febrero, por operaciones a través de fideicomisos o de contratos de asociación en participación
 - Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio.
 - Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal y el monto del impuesto, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se termine dicho ejercicio.
 - Presentar en los meses de enero y julio de cada año declaración de los préstamos otorgados o garantizados por residentes en el extranjero.
 - Presentar declaraciones informativas en el mes de febrero, de:
 - Clientes y proveedores.
 - Retenciones del I.S.R.
 - Pagos al extranjero.

- Pagos por regalías de Derechos de Autor.
- Donativos otorgados.
- Inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- Obtener y conservar la documentación comprobatoria cuando se celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en la que se demuestre que dichas operaciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que se hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

IV.2 IMPUESTO AL ACTIVO

IV.2.1 CONSIDERACIONES

El Impuesto al Activo es un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta que deben pagar los contribuyentes cuando este impuesto sea mayor al Impuesto sobre la Renta, hasta por la cantidad que lo supere.

Ejemplo:

Conceptos:	Caso 1	Caso 2	Caso 3
I.S.R. Causado	\$ 250.00	\$ 250.00	\$ 0.00
IMPAC Causado	100.00	350.00	150.00
IMPAC a pagar	0.00	100.00	150.00

IV.2.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO

SUJETOS

Las personas morales residentes en México.

OBJETO

Gravar el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación.

BASE

Suma de los promedios de los activos

- Financieros
- Fijos, Gastos y Cargos Diferidos
- Terrenos
- Inventarios

Menos

Valor promedio de las deudas

Base del Impuesto al Activo

=====

TASA DEL IMPUESTO

Los contribuyentes determinarán el IA por ejercicios fiscales, aplicando al valor de su activo en el ejercicio (Base), la tasa del 1.8%.

IV.2.3 PERIODOS DE EXENCION

Los contribuyentes no pagarán el impuesto en los siguientes casos:

- Periodo preoperativo
- Ejercicio de inicio de actividades
- Los dos ejercicios siguientes al de inicio de actividades
- Ejercicio de liquidación (**salvo cuando dure más de dos años**).

NOTA: La exención no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades.

El ejercicio de inicio de actividades es aquel en el que se comience, o deban comenzarse a presentar, las declaraciones de pago provisional del impuesto sobre la renta, incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto.

IV.2.4 CONCEPTOS QUE INTEGRAN EL ACTIVO DEL EJERCICIO Y DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO ANUAL

IV.2.4.1 ACTIVOS FINANCIEROS

A) Partidas que se consideran

Se consideran Activos Financieros, entre otros:

- Inversiones en títulos de crédito salvo las acciones emitidas por personas morales residentes en México. Las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija se consideran activos financieros.
- Cuentas y documentos por cobrar, salvo las siguientes:
 - Las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, sean personas físicas o sociedades.
 - Pagos provisionales.
 - Saldos a favor de contribuciones.
 - Estímulos fiscales por aplicar.
- Intereses devengados a favor no cobrados.
- Las inversiones y depósitos en instituciones del sistema financiero (Art. 13 del RIA).

Es importante señalar que los activos financieros denominados en moneda extranjera, se valorarán al tipo de cambio del primer día de cada mes.

B) Determinación del promedio de los activos financieros

B.1 Promedios Mensuales

1 Simple

Se aplica a aquéllos activos que no estén contratados con el sistema financiero.

2 Ponderado

Se utiliza para aquéllos activos contratados con el Sistema Financiero: Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de Almacenes Generales de Depósito, Administradoras de Fondos para el Retiro, Arrendadoras Financieras, Sociedades de Ahorro y Préstamo, Uniones de Crédito, Empresas de Factoraje

Financiero, Casas de Bolsa, Casas de Cambio y Sociedades Financieras de Objeto Limitado.

$$\text{PROMEDIO SIMPLE} = \frac{\text{SALDO AL INICIO DEL MES} + \text{SALDO AL FINAL DEL MES}}{2}$$

$$\text{PROMEDIO PONDERADO} = \frac{\text{SUMA DEL SALDO DIARIO DEL MES}}{\text{NÚMERO DE DÍAS DEL MES}}$$

B.2 Promedio Anual

Suma de los promedios mensuales de activos no contratados con el sistema financiero

Más

Suma de los promedios mensuales de activos contratados con el sistema financiero

Total de promedios

Entre

Número de meses del ejercicio

Promedio anual de activos financieros
=====

CONSIDERACIONES: Tratándose de acciones, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisiciones de las mismas, actualizado en los términos del artículo 3° de la LIA.

IV.2.4.2 ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS

A) Aspectos generales

- Se deben incluir únicamente aquellos bienes que la L.I.S.R. considera como activos fijos, gastos y cargos diferidos.
- Aquellos bienes que ya están totalmente deducidos en el I.S.R. no se deben de considerar dentro de la base del activo.
- Se incluyen tanto los bienes adquiridos con anterioridad al ejercicio, como los adquiridos en el mismo.
- Se incluyen aquellos bienes que la L.I.S.R. considera parcialmente deducibles y no deducibles.

B) Factores de actualización

• Para bienes adquiridos con anterioridad al ejercicio

$$\text{F.A.} = \frac{\text{I.N.P.C. ULTIMO MES DE LA PRIMERA MITAD DEL EJERCICIO POR EL QUE SE DETERMINA EL IMPUESTO}}{\text{I.N.P.C. MES DE ADQUISICION}}$$

• Para bienes adquiridos durante el ejercicio

- En la primera mitad del ejercicio
-

$$\text{F.A.} = \frac{\text{I.N.P.C. ULTIMO MES DE LA PRIMERA MITAD DEL EJERCICIO POR EL QUE SE DETERMINA EL IMPUESTO (JUNIO)}}{\text{I.N.P.C. MES DE ADQUISICION}}$$

- Con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

F.A. = No tienen actualización.

- Bienes que se enajenan, que se dan de baja porque dejan de ser útiles, se pierdan por caso fortuito o fuerza mayor durante el ejercicio

I.N.P.C. ULTIMO MES DE LA PRIMERA MITAD DEL
EJERCICIO POR EL QUE SE DETERMINA EL IMPUESTO
(JUNIO)

$$F.A. = \frac{\text{-----}}{\text{I.N.P.C. MES DE ADQUISICION}}$$

- Bienes por los que se optó por efectuar la deducción inmediata del artículo 51 de la L.I.S.R.

- Se considera como saldo pendiente de deducir el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción, aplicando los porcentos máximos de deducción de la L.I.S.R., en sus artículos 43, 44 y 45.

- Bienes parcial y totalmente no deducibles

- Las inversiones no deducibles para el I.S.R., sí forman parte de la base gravable para el I.A. durante todo el tiempo que se encuentre en la empresa.
- En las inversiones donde las partidas son parcialmente no deducibles, se toma como MOI el importe del bien deducible y se deduce el 50% de la deducción de la inversión deducible.

C) Determinación de promedios de activos fijos, gastos y cargos diferidos

Se calculara el promedio de cada bien actualizado como sigue:

Saldo pendiente de deducir al inicio del ejercicio
o el Monto Original de la Inversión (MOI)

Por

Factor de Actualización (según sea el caso)

Saldo pendiente de deducir o MOI actualizado

Menos

La mitad (50%) de la deducción fiscal del ejercicio

Resultado

Entre

12 (número de meses del año)

Resultado mensual
 Por
 El n° de meses que el bien se utilizó en el ejercicio

Promedio de Acts. Fijos, Gastos y Cargos Diferidos

IV.2.4.3 TERRENOS

A) Factor de Actualización

I.N.P.C. ULTIMO MES DE LA PRIMERA MITAD DEL
 EJERCICIO POR EL QUE SE DETERMINA EL IMPUESTO
 F.A. = -----
 I.N.P.C. DEL MES EN QUE SE ADQUIRIÓ O SE VALUÓ
 CATASTRALMENTE EN EL CASO DE FINCAS RUSTICAS

B) Determinación de Promedios de Terrenos

Se calculara el promedio de cada terreno como sigue:

Monto Original de la Inversión de cada terreno
 Por
 Factor de Actualización

 · Monto Original de la Inversión Actualizado
 Entre
 · 12 (número de meses del año)

 Resultado mensual
 Por
 N° de meses en que el terreno haya sido propiedad
 del contribuyente en el ejercicio

 Promedio de Terrenos
 =====

IV.2.4.4 INVENTARIOS

Los inventarios que se deberán considerar para efectos de determinar la base del impuesto son, el de materias primas, productos semiterminados o terminados, que el contribuyente utilice en la actividad empresarial, y tenga al inicio y cierre del ejercicio.

A) Actualización de Inventarios

Cuando los inventarios no se actualicen conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, estos se deberán actualizar conforme a las siguientes dos opciones:

- I.- Valuando el inventario final a precio de la última compra efectuada en el ejercicio, o
- II.- Valuando el inventario final conforme al valor de reposición, que será el precio en que incurrirá el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario, en la fecha de terminación del ejercicio.

B) Determinación de Promedios de Inventarios

$$\begin{array}{l} \text{Saldo inicial + Saldo final valuados conforme al} \\ \text{método que se tenga implantado (Boletín C-4 IMCP)} \\ \text{Entre} \\ \text{Dos} \\ \hline \text{Promedio de Inventarios} \\ \hline \hline \end{array}$$

NOTA: El valor del inventario al inicio del ejercicio será el que corresponda al Inventario Final del ejercicio inmediato anterior.

IV.2.5 DEUDAS DEL EJERCICIO

A) Requisitos que deben de reunir las partidas para poder considerarlas como deudas:

- Deben de ser contratadas con empresas residentes en el país.
- Deben de ser contratadas con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables.

- Las deudas negociables, en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito a favor de una empresa de factoraje financiero.
- Las contratadas con personas físicas que realicen actividades empresariales o personas morales, siempre que sean contribuyentes del impuesto.

B) Deudas que no se consideran:

- Las deudas contratadas con el sistema financiero.
- Las deudas negociables que se le notifiquen al contribuyente que han sido cedidas a favor de una empresa de factoraje financiero, aunque no se le notifique siempre y cuando se efectúe el pago a dicha empresa, o a cualquier otra persona no contribuyente de impuesto.
- Las deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero, sean o no con el sistema financiero.

C) Determinación del promedio de las deudas

• **Promedio mensual simple**

```

Saldo al inicio del mes
Más
Saldo al final del mes
-----
Suma de saldos
Entre
Dos
-----
Promedio mensual simple
=====

```

• **Promedio anual**

```

Suma de los promedios mensuales
Entre
Nº de meses que comprende el ejercicio
-----
Promedio Anual
=====

```

IV.2.6 PAGOS PROVISIONALES.

A) Fecha de pago

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

B) Determinación del pago provisional mensual

Impuesto del ejercicio inmediato anterior

Por

Factor de Actualización

Impuesto del ejercicio actualizado

Entre

12 (nº de meses del año)

Pago provisional mensual

=====

C) Factor de Actualización

I.N.P.C. ULTIMO MES DEL EJERCICIO INMEDIATO
ANTERIOR

F.A. = -----

I.N.P.C. ULTIMO MES DEL PENULTIMO EJERCICIO
INMEDIATO ANTERIOR

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

IV.2.7 DECLARACION ANUAL

A) Fecha de presentación

Las personas morales contribuyentes de este impuesto deberán presentar declaración anual en la cual se determine el impuesto del ejercicio, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de dicho ejercicio.

B) Determinación del impuesto del ejercicio

Suma de los promedios de los activos
• Financieros
• Fijos, Gastos y Cargos Diferidos
• Terrenos
• Inventarios
Menos
Valor promedio de las deudas

Base del Impuesto al Activo
Por
Tasa (1.8%)

Impuesto del ejercicio
=====

IV.3 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

IV.3.1 CONSIDERACIONES

Con motivo de la desincorporación de las petroquímicas, surgió un nuevo esquema fiscal para las empresas escidentes, sin embargo, por lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado, no hubo modificación, salvo que a partir de la escisión, las empresas S.A. de C.V., tienen que declarar, de manera individual esta contribución, por lo que el objetivo de este capítulo es recordar los lineamientos básicos derivados de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que deben observarse para su cumplimiento.

IV.3.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO

IV.3.2.1 Objeto

Grava la realización de los siguientes actos o actividades:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- Importación de bienes o servicios.

IV.3.2.2 Sujeto

Están obligados al pago del impuesto: las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades gravadas.

IV.3.2.3 Base Gravable

- Enajenación de bienes

El precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente.

- Prestación de servicios independientes

El total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio.

- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

El valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce.

- Importación de bienes o servicios

El valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

IV.3.2.4 Tasas

- 15%, Tasa General.
- 10%, cuando los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material

de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

- 0%, diversos actos o actividades.

IV.3.3 DETERMINACION DE LA BASE

IV.3.3.1 Enajenación de bienes

Precio pactado

Más:

Las cantidades que se carguen o se cobren al adquirente por:

- Otros impuestos
- Derechos
- Intereses normales
- Intereses moratorios
- Penas convencionales
- Otros conceptos

Base del I.V.A.

=====

IV.3.3.2 Prestación de servicios

Contraprestación pactada

Más:

Las cantidades que se carguen o se cobren a quien reciba el servicio por:

- Otros impuestos
- Derechos
- Viáticos
- Gastos de toda clase
- Reembolsos
- Intereses normales
- Intereses moratorios

- Penas convencionales
- Otros conceptos

Base del I.V.A.
=====

IV.3.3.3 Uso o goce temporal de bienes

Contraprestación pactada

Más:

Las cantidades que se carguen o se cobren a quien se otorgó el uso o goce por:

- Otros impuestos
- Derechos
- Gastos de mantenimiento
- Construcciones
- Reembolsos
- Intereses normales
- Intereses moratorios
- Penas convencionales
- Cualquier otro concepto

Base del I.V.A.
=====

IV.3.3.4 Importación de bienes o servicios

Bienes tangibles:

El valor que se utilice para el impuesto general de importación

Más:

- El impuesto general de importación
- Otros impuestos pagados por la importación

Base del I.V.A.
=====

IV.3.4 TRASLADO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado a las personas que: adquieran bienes; los usen o gocen temporalmente; o reciban servicios.

Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el Impuesto al Valor Agregado se incluirá en el precio en que los bienes y servicios se ofrezcan, salvo que el adquirente, el prestatario del servicio, o quien use o goce temporalmente el bien, solicite que el impuesto se le traslade en forma expresa y por separado.

Se entenderá por traslado del impuesto, el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto al valor agregado, inclusive cuando éste deba ser retenido por:

- Las instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria;
- Las personas morales que reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas;
- Las personas morales que adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad o para su comercialización;
- Las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.

IV.3.5 MOMENTO DE RETENCION Y ENTERO

Las sociedades petroquímicas, S.A. de C.V. efectuarán la retención del impuesto conforme a lo siguiente:

- Reciban servicios personales independientes, de personas físicas o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.
 - a) Cuando se cobren
 - b) Cuando sea exigible el pago

- c) Cuando se expida el comprobante
 - Usen o gocen temporalmente bienes de personas físicas o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.
 - a) Cuando se cobren
 - b) Cuando sea exigible el pago
 - c) Cuando se expida el comprobante
 - Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización, de personas morales o físicas o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
 - a) Se envíe el bien al adquirente. A falta de envío, al entregarse materialmente el bien. No es aplicable cuando la persona a la que se envíe o entregue el bien, no tenga obligación de recibirlo o de adquirirlo
 - b) Se pague parcial o totalmente el precio
 - c) Se expida el comprobante que ampare la enajenación
 - Por servicios recibidos de autotransporte terrestre de bienes, cuando:
 - a) El enajenante emita comprobante por separado respecto de dicho servicio
 - b) Cuando en el comprobante que ampare la enajenación se señale en forma expresa y por separado, el importe por el servicio de transporte de los bienes enajenados
- Cabe señalar, que dicha retención se efectuará únicamente sobre el valor del servicio de transporte.

La retención se enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con los pagos provisionales que correspondan al periodo en que se efectúe la misma o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

Quienes efectúen la retención, sustituirán al enajenante, prestador del servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes, en la obligación de pago y entero del impuesto. Asimismo, al momento de recibir el comprobante, se deberá entregar

constancia a las personas a las que hubieren retenido el impuesto y tendrán que presentar declaración informativa en el mes de febrero del ejercicio siguiente y aviso de retenedor regular del IVA, dentro de los 30 días siguientes a la primera retención efectuada en el ejercicio.

Es importante mencionar que los comprobantes señalados anteriormente, deberán contener la leyenda "IMPUESTO RETENIDO DE CONFORMIDAD CON LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", lo cual podrá hacerse de manera escrita o mediante sello, por el ejercicio correspondiente a 1999.

De conformidad con la LIVA, la retención será por el total del impuesto que le sea trasladado al contribuyente por las actividades descritas, sin embargo, conforme a la regla 5.1.2 de la Resolución Miscelánea para el 2000, la retención será por las dos terceras partes del total del impuesto causado, cuando se trate de la adquisición de servicios personales independientes, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

IV.3.6 MOMENTOS DE CAUSACION

Se consideran momentos de causación de los actos o actividades que a continuación se mencionan:

IV.3.6.1 Enajenación de bienes

Cuando se realice cualquiera de los siguientes supuestos:

- Se envíe o entregue el bien al adquirente.
- Se pague parcial o totalmente el precio pactado.
- Se expida el comprobante que ampare la enajenación.

IV.3.6.2 Prestación de Servicios Independientes

Lo que suceda primero:

- En el momento en que se cobre o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien lo preste.

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

IV.3.6.3 Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

Lo que suceda primero:

- Cuando se cobren o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe el otorgamiento.
- Se expida el comprobante que ampare el precio pactado o contraprestación pactada.

IV.3.6.4 Importación de bienes o servicios

- En el momento que el importador presente el pedimento para su trámite, en los términos de la legislación aduanera.
- En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.
- Tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce, en el momento en que se realice alguno de los siguientes supuestos:
 - a) Se aprovechen en territorio nacional.
 - b) Se pague parcial o totalmente la contraprestación.
 - c) Se expida el documento que ampare la contraprestación.

IV.3.7 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN REGION FRONTERIZA

Se considera como región fronteriza

- La franja fronteriza de los 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país.
- Todo el territorio de Baja California, Baja California Sur, Quintana Roo y el municipio de Cananea, Son.
- La región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 km, al oeste del municipio de Plutarco Elías Calles, de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a

10 km al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce del Río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% a los valores que señala la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

En la importación, cuando que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza, se aplicará la tasa del 10%.

En la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, se aplicará la tasa del 15%.

Se consideran residentes en la región fronteriza, a los contribuyentes con uno o varios locales o establecimientos en dicha región, por lo que se refiere a los actos o actividades, que realicen en dichos locales o establecimientos

IV.3.8 ACREDITAMIENTO E IMPUESTO ACREDITABLE

IV.3.8.1 Concepto de acreditamiento

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la tasa que corresponda, según sea el caso.

Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento:

1ª. Canasta Trasladado	Causado	Acreditable
IVA derivado de la adquisición o importación de materias primas, productos terminados y semiterminados.	Identificado con actos gravados al 15%, 10% y 0%.	Al 100%
2ª. Canasta Trasladado		
IVA derivado de la adquisición o importación de materias primas, productos terminados y semiterminados.	Identificado con actos NO gravados.	No se acredita
3ª. Canasta Trasladado		
IVA derivado de la adquisición o importación de materias primas, productos terminados y semiterminados, e inversiones y gastos.	Identificado con exportaciones.	Al 100%
4ª. Canasta Trasladado	Causado	Acreditable
IVA No identificable derivado de inversiones y gastos de actividades exentas y gravadas.		Factor (%) de prorrateo.
Factor La cantidad que resulte de la 4ª Canasta se multiplicará por el Factor del periodo (mes, semestre, ejercicio):	Valor de los actos gravados a las tasas 15%, 10% 0%* Entre Valor total de los actos o actividades*	

Para determinar el valor de los actos gravados a las tasas del 15%, 10%, 0%, y el valor total de los actos o actividades no se deberán considerar los siguientes conceptos:

- Las importaciones de bienes y servicio.

- Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos, a que se refiere el artículo 42 de la ley del impuesto sobre la renta, así como la enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aun cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.
- Los dividendos percibidos en moneda, en acciones, en partes sociales o en títulos de crédito, siempre que en este último caso su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, salvo que se trate de personas morales que perciban ingresos preponderantemente por este concepto.
- Las enajenaciones de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, siempre que su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo.
- Las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onza troy".
- Los intereses percibidos ni la ganancia cambiaria.
- Las exportaciones de bienes tangibles y de servicios prestados por residentes en el país, que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de la Ley del IVA.
- Las enajenaciones realizadas a través de arrendamiento financiero. En estos casos el valor que se deberá excluir para efectos de la determinación del factor, será el valor del bien objeto de la operación, que se consigne expresamente en el contrato respectivo.
- Las enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, siempre que dichas enajenaciones sean realizadas por contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar en propiedad los citados bienes.
- Los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.

IV.3.8.2 Determinación del impuesto acreditable

El monto del IVA Identificado con actos gravados (100%)	1ª Canasta
Más	
El monto del IVA Identificado con exportaciones (100%)	3ª Canasta
Más	
El monto del IVA que resulte de aplicar el factor de prorrateo	4ª Canasta
Será	
El Impuesto Acreditable del Ejercicio	

IV.3.8.3 Requisitos para el acreditamiento

- Que correspondan a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de:
 - a) Actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
 - b) Actos o actividades a los que se les aplique la tasa del 0%.

Se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del Impuesto Sobre la Renta, aún cuando no se esté obligado al pago de éste. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles, únicamente será acreditable el impuesto en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles.

- Que haya sido trasladado expresamente el Impuesto al Valor Agregado al contribuyente y conste por separado en los comprobantes.
- Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido

trasladado por contribuyentes sujetos al Régimen Simplificado de personas morales y personas físicas.

IV.3.8.4 Restitución del IVA por devolución, descuentos y bonificaciones

Si el descuento, la bonificación o la devolución están relacionadas con adquisiciones de materias primas, productos terminados o semiterminados, así como con importaciones, identificadas con actos de enajenación de bienes o la prestación de servicios en territorio nacional gravados a las tasas del 15, 10 ó 0%, así como con la exportación de bienes, la mecánica será la siguiente:

Impuesto Acreditable

Menos:

Impuesto cancelado o restituido (por descuentos, bonificaciones o devoluciones)

Diferencia a pagar

Cuando el descuento, la bonificación o la devolución estén considerados dentro del monto al que se les aplicó el factor de acreditamiento, la mecánica será:

Monto afecto al factor del acreditamiento

Menos:

Impuesto cancelado o restituido (por descuentos, bonificaciones o devoluciones)

Excedente

Por:

Factor del Acreditamiento

Importe a pagar

IV.3.9 CASOS ESPECIALES DE ACREDITAMIENTO

IV.3.9.1 Fusión y escisión

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por actos entre vivos, excepto por fusión; en el caso de escisión de sociedades, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de escisión, sólo podrá efectuarlo la sociedad escidente.

IV.3.9.2 Inversiones o gastos en periodos preoperativos

Se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto.

Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto por error en el cálculo de gastos o inversión, que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

IV.3.9.3 Importación de bienes tangibles en región fronteriza

Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiese pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza.

IV.3.10 FECHA DE PRESENTACION Y PAGO DE LAS DECLARACIONES

IV.3.10.1 Pagos Provisionales

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas en el Impuesto Sobre la Renta, salvo:

- Ejercicio de inicio de operaciones: Trimestrales
- Liquidación: Por los mismos periodos y en las mismas fechas en que se venían realizando antes del inicio del ejercicio de liquidación.
- Escisión de sociedades: Las sociedades escindidas efectuarán los pagos provisionales a su cargo, a partir del mes en que ocurra la escisión, en los mismos plazos en que la sociedad escidente los realizaba en el ejercicio escindido.
- Fusión de sociedades: En el caso de la sociedad que surja con motivo de la fusión, ésta efectuará los pagos provisionales a su cargo a partir del mes en que ocurra la fusión, en los mismos plazos que los realizaba la sociedad que le hubiera aportado activos en mayor cuantía.

El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el Impuesto al Valor Agregado que se le hubiere retenido.

IV.3.10.2 Ajuste a los Pagos Provisionales

Los contribuyentes que de conformidad con la Ley del IVA estén obligados a efectuar pagos provisionales mensuales, deberán efectuar en el mes de julio una declaración de ajuste del impuesto correspondiente a los pagos mensuales de los meses de enero a junio, de acuerdo al siguiente procedimiento:

Paso No.1

Impuesto trasladado desde el inicio del ejercicio hasta el último día del semestre

Más:

Saldos a favor del semestre por los que se solicitó devolución

Total paso N° 1

Paso No.2

IVA acreditable desde el inicio del ejercicio hasta el último día del semestre

Más:

Pagos provisionales efectuados durante el semestre

Más:

IVA retenido en el periodo por terceros

Más: en su caso

Saldo a favor del ejercicio anterior no solicitado en devolución

Total paso N° 2

Paso No.3

Importe Paso No.1

Menos:

Importe Paso No.2

Igual:

Impuesto a cargo o Impuesto a favor en el periodo

El pago del ajuste deberá enterarse junto con el pago provisional correspondiente al mes de junio.

IV.3.10.3 Declaración anual

Cálculo de la Declaración Anual:

Paso No.1

Impuesto trasladado del ejercicio

Más:

Saldos a favor de las declaraciones de pagos provisionales, y en la de ajuste por los que se haya solicitado la devolución

Igual a:

Total paso No.1

Paso No.2

IVA acreditable del ejercicio

Más:

Pagos provisionales efectuados

Impuesto pagado correspondiente al ajuste

Más:

IVA retenido en el ejercicio por terceros

Más: en su caso:

Saldo a favor en la declaración del ejercicio anterior, por la que no se haya solicitado su devolución

Igual a:

Total paso No.2

Paso No.3

Total paso No.1

Menos:

Total paso No.2

Igual:

Impuesto a cargo o Impuesto a favor en el ejercicio

El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, salvo los casos de:

- Enajenación de un bien o prestación de servicios en forma accidental. Dentro de los 15 días hábiles a aquel en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento.
- Importaciones ocasionales. Se harán conjuntamente con el del Impuesto General de Importación, inclusive cuando éste se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, sin que contra dicho pago se acepte el acreditamiento.

El impuesto del ejercicio deducidos los pagos provisionales, se pagará mediante declaración:

- Dentro de los 3 meses siguientes al cierre del ejercicio, excepto
- Las empresas controladoras que serán a los 4 meses siguientes al cierre del ejercicio.

IV.3.11 SALDOS A FAVOR, ACREDITAMIENTO O DEVOLUCIÓN

Cuando en las declaraciones de pagos provisionales del primer semestre resulte saldo a favor, se podrá:

- Solicitar su devolución por el total, a más tardar en julio de 2000.
- Acreditar contra el impuesto a cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, a más tardar en la declaración de pago provisional mensual de junio 2000.

Cuando en la declaración de ajuste a los pagos provisionales o en los pagos provisionales del segundo semestre, resulte saldo a favor, se podrá:

- Solicitar la devolución por el total, a más tardar en enero de 2001.
- Acreditarlo a más tardar en la declaración de pago provisional de diciembre de 2000.

IV.3.12 DECLARACIONES INFORMATIVAS

Cuando durante el ejercicio se hubieran efectuado retenciones de IVA y expedido las respectivas constancias en los términos del artículo 1º-A, se debe presentar declaración informativa en el formato SAT-27, sobre las personas a las que hubieren retenido este impuesto. La fecha de su presentación, es en el mes de febrero del ejercicio siguiente.

IV.4 CODIGO FISCAL DE LA FERDERACION

IV.4.1 CONSIDERACIONES

Como ya fue mencionado anteriormente, con el surgimiento de las empresas petroquímicas S.A. de C.V, se manifiesta la necesidad de promover una nueva cultura en materia fiscal, dado que a partir de su desincorporación, dichas empresas tienen la obligación de cumplir total y cabalmente con todas y cada una de las disposiciones que regulan el Régimen Fiscal General en México.

Derivado de lo anterior, y partiendo de la falta de experiencia, así como del desconocimiento de los ordenamientos fiscales por parte del personal administrativo y contable de estas sociedades, en este capítulo se pretenden dar a conocer los lineamientos generales establecidos en el Código Fiscal de la Federación en relación con el cumplimiento de obligaciones, actualizaciones, recargos, etc.

IV.4.2 REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES (RFC)

IV.4.2.1 Registro de las petroquímicas, S.A. de C.V. ante la SHCP

Las empresas petroquímicas S.A. de C.V., deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en virtud de estar obligadas a presentar declaraciones periódicas y expedir comprobantes por las actividades que realizan.

Cabe mencionar que, la información que debe proporcionarse a la autoridad al solicitar dicho registro, es la correspondiente a la identidad de las petroquímicas (denominación social), domicilio, nombre del administrador único, director o gerente general y la actividad a desarrollar, según las claves establecidas por la SHCP.

El plazo para la presentación de la solicitud de inscripción, es de un mes contado a partir de la fecha en que se llevo a cabo la firma del acta constitutiva, exhibiendo la forma oficial R1, ante la Administración Local de Recaudación.

IV.4.2.2 Registro de inscripción de trabajadores ante la SHCP

En el caso de que se contrate personal y éste no cuenten con su clave del RFC, las empresas petroquímicas, S.A. de C.V. tendrán la obligación de solicitar la inscripción de los mismos, ante la SHCP.

IV.4.2.3 Avisos a presentar relativos al RFC

Las sociedades de referencia deberán presentar avisos ante la SHCP, en los siguientes casos:

- Cambio de denominación o razón social
- Cambio de domicilio fiscal
- Aumento o disminución de obligaciones
- Suspensión o reanudación de actividades
- Cancelación de la inscripción en el RFC

IV.4.3 CONTRIBUCIONES

IV.4.3.1 Clasificación de las contribuciones

En el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación (CFF), se incluyen los cuatro conceptos que son considerados como contribuciones, mismos que a continuación se señalan:

- Impuestos
- Aportaciones de seguridad social

- Contribuciones de mejoras y
- Derechos

Por lo que se refiere a impuestos, se establece que *son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas a aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.*

Derivado de lo anterior, las empresas petroquímicas, S.A. de C.V., deberán pagar contribuciones tales como el impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al valor agregado, etc., las cuales corresponden a la categoría de impuestos.

Las aportaciones de seguridad social *son las contribuciones establecidas en 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 de seguridad social proporcionados por el mismo estado.*

En el caso de que se estableciera la obligación de que las nuevas sociedades anónimas tuvieran que afiliarse al Instituto Mexicano del Seguro Social, los pagos que las empresas hicieran a éste, deberán ser conceptualizadas como aportaciones de seguridad social.

Es importante establecer que actualmente las prestaciones de seguridad social para los trabajadores de las filiales, son proporcionados por Petróleos Mexicanos y éstas son superiores a las establecidas en ley.

En cuanto a contribuciones de mejoras, se cita, que son *las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.*

Como ejemplo, se consideran como tales, los requerimientos de pagos a las petroquímicas por parte de las autoridades por concepto de pavimentación o alumbrado público.

Por último los 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 u órganos desconcentrados, cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contraprestaciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.*

Derivado de la definición anterior, los pagos que las sociedades realicen por concepto de inspección y vigilancia (SECODAM), tomas de agua, vehiculares, etc., corresponden a este tipo de contribuciones (derechos).

IV.4.3.2 Momento en que se causan

El nacimiento de la obligación tributaria, se da en el momento de la realización de hechos o incidencias de situaciones jurídicas de cualquier clase, en las prevenciones legales de carácter fiscal.

Es importante señalar que la determinación, por parte de los contribuyentes o en su defecto, de la autoridad de las contribuciones, se hará atendiendo a las disposiciones legales vigentes durante el lapso en que se den dichas situaciones de hecho o actos que generen la causación de las mismas.

Asimismo, las obligaciones fiscales sólo pueden tener como fundamento la Ley, por lo que no pueden tener su origen en disposiciones administrativas, aunque se publiquen en el Diario Oficial de la Federación. Sin embargo, de estas disposiciones sí pueden nacer derechos a favor de los particulares. A manera de

ejemplo se pueden citar los reglamentos, decretos, circulares, la Resolución Miscelánea Fiscal, etc.

IV.4.3.3 Actualizaciones

La actualización de las contribuciones tiene como causa, la disminución de valor en la moneda, por consecuencia de diversos fenómenos económicos, derivados en el transcurso del tiempo que dan como resultado el incremento de precios en el país. Por tal razón, las contribuciones se deben actualizar para que muestren su valor a precios corrientes. Asimismo, cuando éstas no se cubran en la fecha o dentro del plazo fijado por las leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizará aplicándose el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC).

Los procedimientos para llevar a cabo la actualización son los siguientes:

a) Pago de contribuciones por mora

- Se aplica el periodo de actualización que indica el artículo en particular y al mismo se le aplica.
- Se utiliza el factor de actualización que se menciona en el artículo 17-A del CFF.

Ejemplo:

DATOS

Periodo de la declaración	Noviembre/ 98
Importe del crédito	\$ 200,000.00
Mes en que debió pagarse	17/Diciembre/98
Mes en que se paga	27/Junio/99

Periodo de actualización (Art. 21 CFF)

$$\text{Periodo} = \frac{\text{Mes en que se efectúa el pago (Jun/99)}}{\text{Mes en que debió hacerse el pago (Dic/98)}}$$

Factor de actualización (Art. 17-A CFF)

$$\text{Fac. Act.} = \frac{\text{INPC del mes anterior al más reciente del periodo (MAY/99) } 292.8260}{\text{INPC del mes anterior al más antiguo del periodo (NOV/98) } 268.4870}$$

Factor de actualización = 1.0906

Contribución Actualizada \$ 200,000.00 X 1.0906= \$ 218,120.00

b) Devolución de contribuciones

- Se aplica el periodo de actualización que indica el artículo en particular y al mismo se le aplica.
- Se utiliza el factor de actualización que se menciona en el artículo 17-A del CFF.

Ejemplo:

DATOS

Declaración anual ISR	Ejercicio 1998
Fecha de presentación de la declaración	20/Mar/99
Importe del saldo a favor	\$ 100,000.00
Mes en que se efectúa la devolución	14/Jul/99

Periodo de actualización (Art. 22 CFF)

$$\text{Periodo} = \frac{\text{Mes en que se efectúa la devolución (Jul/99)}}{\text{Mes en que se presentó la declaración (Mar/99)}}$$

Factor de actualización (Art. 17-A CFF)

$$\text{Fac. Act.} = \frac{\text{INPC del mes anterior al más reciente del periodo (Jun/99) } 294.7500}{\text{INPC del mes anterior al más antiguo del periodo (Feb/99) } 285.7730}$$

Factor de actualización = 1.0314

Contribución Actualizada \$ 100,000.00 X 1.0314= \$ 103,140.00

c) *Compensación de contribuciones*

- Se aplica el periodo de actualización que indica el artículo en particular y al mismo se le aplica.
- Se utiliza el factor de actualización que se menciona en el artículo 17-A del CFF.

Ejemplo:

DATOS

Declaración anual ISR	Ejercicio 1998
Fecha de presentación de la declaración	20/May/99
Importe del saldo a favor	\$ 60,000.00
Mes en que se efectúa la compensación	14/Nov/99

Periodo de actualización (Art. 23 CFF)

$$\text{Periodo} = \frac{\text{Mes en que se efectúa la compensación (Nov/99)}}{\text{Mes en que se presentó la declaración (May/99)}}$$

Factor de actualización (Art. 17-A CFF)

$$\text{Fac. Act.} = \frac{\text{INPC del mes anterior al más reciente del periodo (Oct/99) 303.1590}}{\text{INPC del mes anterior al más antiguo del periodo (Abr/99) 291.0750}}$$

Factor de actualización = 1.0415

Contribución Actualizada \$ 90,000.00 X 1.0415= \$ 93,735.00

d) Actualización de multas

Se actualizan en los meses enero y julio

Periodo de actualización (Art. 70 CFF)

Último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización

$$\text{Periodo} = \frac{\text{Último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización}}{\text{Séptimo mes inmediato anterior a aquél por el que se efectúa la actualización}}$$

Factor de actualización (Art. 17-A CFF)

INPC del mes anterior al más reciente del periodo

$$\text{Fac. Act.} = \frac{\text{INPC del mes anterior al más reciente del periodo}}{\text{INPC del mes anterior al más antiguo del periodo}}$$

En los casos en el que el INPC del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se hará aplicando el último publicado.

Cabe señalar, que las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de las mismas, determinado en pagos provisionales y del ejercicio en ISR, no será deducible ni acreditable.

IV.4.3.4 Época y Forma de pago

El pago de las contribuciones se llevará a cabo conforme a la fecha o en el plazo señalado en las normas sustantivas como por ejemplo, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, y de no encontrarse expresamente previsto, se estará a lo siguiente:

- Tratándose de contribuciones que se calculan por periodos establecidos, así como por las retenciones efectuadas o recaudación de contribuciones, el entero se realizará a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior.
- En los demás casos, dentro de los cinco días siguientes a la causación de dichas contribuciones.

Cabe aclarar que cuando el pago sea a causa de alguna retención, y el obligado de llevar a cabo la misma no haya retenido o no haga el pago de la contraprestación pactada, se deberá enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Respecto a la forma de pago, las contribuciones deben cubrirse en moneda nacional, exceptuándose los pagos que deban hacerse en el extranjero, ya que en este supuesto, se podrá realizar en la moneda del país de que se trate. Asimismo, los medios para llevar a cabo el pago de las citadas contribuciones son:

- Cheque Certificados o de Caja
- Giros Postales
- Giros Telegráficos o Bancarios
- Transferencias de Fondos reguladas por el Banco de México

Una vez realizado el pago de las contribuciones, las petroquímicas, S.A. de C.V., deben obtener de la oficina recaudadora el recibo oficial, forma oficial o forma valorada y en su caso, la impresión original de la máquina registradora en la documentación presentada. Asimismo, sí el pago se efectuó en alguna institución de crédito, se deberán cerciorar de que la documentación que se presente sea sellada y que la máquina registradora imprima en la misma cantidad por la que se efectúa el pago, o en su caso, se acuse de recibo o se otorgue la constancia de la presentación de la documentación.

IV.4.4 CAUSACIÓN DE RECARGOS

Los recargos son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Es una indemnización a favor del Fisco Federal por la falta oportuna de pago y se causan hasta por cinco años. Para los casos en que las autoridades fiscales tengan facultad para determinar contribuciones y accesorios omitidos, los recargos se causan hasta en tanto no se extingan dichas facultades (Arts 21 y. 67 CFF).

Para la determinación de la base de cálculo de los recargos se considerarán los siguientes conceptos:

- Sobre el monto de las contribuciones actualizadas, sin incluir:
- Los propios recargos
- La indemnización del 20% del valor del cheque devuelto
- Los gastos de ejecución
- Las multas

Para el cálculo de los recargos, se deberán hacer las siguientes consideraciones:

- Se causarán por cada mes o fracción de mes, que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.
- Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia.
- No se causarán recargos cuando el contribuyente al pagar en forma extemporánea compense un saldo a su favor, hasta por el monto de dicho saldo, siempre que el saldo a favor se haya originado con anterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución.
- Cuando el saldo a favor del contribuyente se hubiera originado con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar, sólo se causarán recargos por el periodo comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar.
- La tasa de recargos aplicable al mes o fracción de éste, será siempre la que esté en vigor al primer día del mes o fracción de que se trate, independientemente de que dentro de dicho periodo la tasa de recargos varíe.
- Se aplicará la tasa que resulte de sumar las tasas aplicables en cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución de que se trate.

Es importante señalar, que las autoridades fiscales, en ningún caso, podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes, salvo en el caso de que estas actualizaciones y recargos sean como consecuencia de ajustes a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, y siempre

que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses.

Asimismo, el pago de recargos deberá considerarse como una partida deducible para efectos del ISR, pero únicamente los generados a partir del 1° de enero de 1992.

IV.4.5 RETENCIÓN DE CONTRIBUCIONES

Las sociedades petroquímicas, S.A. de C.V., tendrán la obligación de retener y enterar contribuciones, únicamente cuando se establezca en forma expresa en las propias leyes. Asimismo, estas empresas son responsables solidarias de dar cumplimiento con dicha obligación.

En el caso de que no se lleve a cabo la retención y entero de contribuciones, el retenedor está obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido, y en el supuesto de que el pago de la retención se tenga que hacer en bienes, solamente se hará la entrega del bien si quien debe recibirlo entrega los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Es importante señalar que las citadas retenciones no deben efectuarse sobre el impuesto que se traslade en forma expresa y por separado al retenedor.

Cuando las petroquímicas, S.A. de C.V. realicen retenciones que no procedan o en exceso, y éstas hayan sido enteradas, las retenedoras podrán solicitar la devolución de las mismas, siempre que estas devoluciones se hagan directamente a los contribuyentes (sujetos a los que se les efectuó la retención).

Cabe señalar que las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando se detecte omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas, y que se considera delito de defraudación fiscal, cuando no se enteren, dentro del plazo que se establece, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

IV.4.6 FORMAS OFICIALES

Para la elaboración de declaraciones o avisos que deban presentarse ante las autoridades fiscales, se utilizarán las formas oficiales aprobadas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT); se utilizarán los medios electrónicos y magnéticos al efecto y se proporcionarán los datos, informes y número de ejemplares que dichas formas requieran; asimismo, se adjuntarán los documentos que cada forma establezca.

De no existir formato autorizado, las declaraciones o avisos se presentarán en escrito libre, por triplicado, conteniendo:

- Denominación o razón social
- Domicilio
- Clave del Registro Federal de Contribuyentes
- Ejercicio o período
- Datos de la obligación que se cumple o del asunto y en su caso,
- El monto a pagar

IV.4.7 REGLAS GENERALES SOBRE CONTABILIDAD

Las empresas petroquímicas, S.A. de C.V., deberán registrar en su contabilidad, la totalidad de las operaciones que realicen, tanto en moneda nacional como en extranjera; en este último caso, al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concierten, el que publica el Banco de México, en el Diario Oficial de la Federación, expresando su conversión y las de moneda nacional en pesos y centavos.

La contabilidad debe registrarse de manera analítica y en orden cronológico, a más tardar dentro de los dos meses siguientes a la fecha de los documentos que respalden cada operación, debiendo coincidir esta fecha con la del mes en que se realicen las actividades respectivas, de tal forma que permita:

- Establecer relación directa con las distintas contribuciones y tasas, inclusive respecto de actividades exentas de pago por la Ley.
- Identificar las inversiones realizadas y registradas con su documentación comprobatoria, de tal manera que puedan relacionarse directamente con su fecha de adquisición, describiendo sus características, el monto original y el importe de la deducción anual por concepto de depreciación y amortización, según corresponda.
- Relacionar cada grupo homogéneo de operaciones, actos o actividades, con los saldos de fin de mes y del ejercicio que arrojen las cuentas de mayor, respectivas.
- Formular los estados de posición financiera y registrar los inventarios finales del ejercicio.
- Relacionar los estados de posición financiera con los saldos de las cuentas de mayor.
- Obtener la seguridad de que, mediante la aplicación de mecanismos de control y verificación internos, queden registradas correctamente la totalidad de las operaciones, actos o actividades.
- Identificar los montos de las contribuciones indirectas que se deben cancelar o restituir, con motivo de devoluciones que se reciban o se hagan y descuentos o bonificaciones que se otorguen o se obtengan.

Para registrar el inventario al final del ejercicio, se debe realizar un inventario físico de las existencias totales, a la fecha en que se formulen los estados financieros. Este inventario podrá practicarse el último día del mes anterior a la fecha de terminación del ejercicio fiscal o efectuarse mediante conteos parciales físicos durante el ejercicio. En ambos casos, deberá hacerse la corrección que proceda, para determinar el saldo real a la fecha de cierre.

Se entiende que la contabilidad se integra por las cuentas, subcuentas, registros auxiliares, sean o no obligatorios, papeles, libros y registros sociales, libros específicos por establecimiento o dependencia, así como los registros electrónicos en medios magnéticos y ópticos que se utilicen, la documentación comprobatoria que ampare los asientos respectivos, copias de declaraciones que acrediten haber cumplido con las disposiciones fiscales; pero en cualquier caso, debe existir el libro diario y el mayor general en que se concentren todas las operaciones.

Las petroquímicas podrán establecer su registro contable, mediante sistemas manuales, mecanizados o electrónicos o combinados éstos. Si se opta por el sistema de registro manual o mecánico, se deberá llevar cuando menos el libro diario y el mayor y si el sistema es el de registro electrónico, se llevará como mínimo el libro mayor.

Las anotaciones en el libro diario, deberán ser en forma descriptiva de todas las operaciones, actos o actividades que se realicen, indicando el movimiento de cargo o crédito que corresponda.

Las anotaciones en el libro mayor, deben consignar los nombres de las cuentas, su saldo inicial, el total de los movimientos mensuales de cargo o crédito y su saldo final.

Cuando se opte por el sistema de registro manual, se deberán encuadernar, empastar y foliar los libros diario, mayor y los que se tengan que llevar por otras disposiciones fiscales.

En el caso de que se elija el sistema de registro mecánico o electrónico, las hojas que integren el libro diario y/o mayor, podrán encuadernarse, empastarse y foliarse consecutivamente, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, anotando en ellos, el nombre, domicilio fiscal, y clave del Registro Federal de Contribuyentes. Conservando durante 10 años, la documentación relativa al diseño

del sistema y los diagramas del mismo. En su caso, se podrá grabar la información en discos ópticos.

Es importante señalar que se consideran debidamente registradas las operaciones, inclusive cuando se realicen en cuentas de orden.

Para los establecimientos que se tengan en el extranjero, se deberán llevar los libros de contabilidad y registros que correspondan a los mismos, de acuerdo con lo siguiente:

- En idioma español o en el idioma oficial del país donde se encuentren dichos establecimientos.
- Registrar las operaciones en moneda nacional o en la de curso legal de los países donde se ubiquen tales establecimientos. En el caso de esto último, la conversión podrá hacerse por cada operación o al tipo de cambio que tenga dicha moneda extranjera, en México, al cierre de cada mes de calendario.
- La contabilidad de los establecimientos en el extranjero, deberá conservarse en los mismos, durante el periodo de 10 años, o bien, se conservará por dicho periodo en el domicilio fiscal, en territorio fiscal.

Las petroquímicas deberán llevar la contabilidad en su domicilio fiscal y en sus establecimientos o dependencias, ubicados en territorio nacional, conservándola también durante el término de 5 años, contados a partir del último día del periodo en que se deba presentar la declaración correspondiente.

Tratándose de los registros o documentación relativa a actos, cuyos efectos fiscales se prolonguen a través del tiempo, el plazo de 5 años se computará a partir del último día del plazo en que se deba presentar la declaración del último ejercicio en que se hayan producido tales efectos.

Cuando se tenga pendiente de resolver algún recurso o juicio, el plazo para conservar la contabilidad en la parte que corresponda a dicha controversia, se computará a partir de la fecha en que quede firme la resolución que le ponga fin.

Para efectos del dictamen fiscal de los estados financieros por Contador Público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; se podrá microfilmarse o grabar en discos ópticos, la documentación que ampare los actos o actividades que realice, los servicios que reciba y las compras que efectúe correspondientes al ejercicio que se dictamine, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos por dicha Secretaría.

El incumplimiento que se traduzca en infracción, a las disposiciones que señalan las obligaciones de llevar contabilidad de la que se dictaminen en sus estados financieros, así como las características de la propia contabilidad, se sancionan con penas económicas.

Las acciones consistentes en el registro de operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros, o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos; así como la ocultación, alteración o destrucción total o parcial de los sistemas y registros contables y su documentación, que se traduce en delitos fiscales, se sancionan con pena corporal, consistente en la pena de privación de la libertad que va de 3 meses a 3 años.

La documentación y la contabilidad para efectos fiscales debe conservarse durante los plazos que a continuación se señalan, contándose a partir de la fecha de presentación de las declaraciones del ejercicio de que se trate:

- Diez años para 1997.
- Cinco años para 1998.
- Cinco años para 1999.
- Cinco años para 2000.

Para efectos de computar los años, se deberán considerar a partir de la fecha en que se presente la declaración del ejercicio o en su caso a la que obligue la disposición específica.

Tratándose de inversiones en activos fijos, gastos y cargos diferidos, el término de conservación de la contabilidad iniciará a partir del día en que se presente la última declaración fiscal con información referida a estas inversiones. En términos generales, la contabilidad y documentación correspondientes a actos cuyos efectos fiscales se prolongan en el tiempo, el plazo de conservación comienza desde el día en que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos.

IV.4.8 DICTAMEN FISCAL DE ESTADOS FINANCIEROS

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentre bajo los supuestos que a continuación se señalan, están obligadas a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales:

- Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 23'085,982.66 de pesos (cifra actualizada a enero del 2000).
- Que el valor de la activos, determinado según lo establece la Ley del Impuesto al Activo, sea superior a \$ 46'171,965.32 pesos (cifra actualizada a enero del 2000).
- Que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios durante cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.
- Las personas morales que se fusionen, en el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista, se deberá dictaminar por el ejercicio siguiente.
- La persona moral escidente, en el ejercicio en que ocurra esta separación. También por el ejercicio siguiente, si subsiste.
- Las sociedades escindidas, respecto del ejercicio de separación y el siguiente.
- Las sociedades en liquidación, por el periodo de liquidación.

- Tratándose de suspensión de actividades, cesa la obligación de dictaminarse a partir del segundo ejercicio, a menos que continúe la obligación de pagar el impuesto al activo.

Es materia de dictamen fiscal los siguientes:

- Los estados financieros.
- Las operaciones de enajenación de acciones.
- La documentación para solicitud de saldos a favor del impuesto al valor agregado.

Los dictámenes fiscales únicamente pueden ser elaborados por Contador Público autorizado por las autoridades hacendarias, y éste debe emitir sus opiniones de acuerdo con las disposiciones fiscales y las normas de auditoría que regulan su actuación.

En el caso de las petroquímicas, S.A. de C.V., éstas al estar obligadas a presentar dictamen de estados financieros, deberán presentar el aviso de dictamen ante las autoridades correspondientes, dentro de los tres primeros meses del siguiente ejercicio, el cual debe ser suscrito por el representante legal y el contador público que dictaminará a la filial. Asimismo, el dictamen deberá ser presentado dentro de los siete primeros meses del ejercicio siguiente, en dos tantos, incluyendo lo siguiente:

- Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del contador público dictaminador.
- El propio dictamen firmado por el contador público que lo emite.
- Informe sobre la revisión de la situación fiscal del dictaminado, firmado por el dictaminador.
- Discos magnéticos flexibles, conteniendo las hojas de cálculo del dictamen y
- Relación por escrito de los archivos contenidos en los discos magnéticos flexibles que se acompañan.

Cabe señalar, que las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de revisión y llevar a cabo la revisión del dictamen para efectos de comprobar el cumplimiento de las disposiciones y obligaciones fiscales.

El incumplimiento de la obligación de presentar dictamen de estados financieros se sanciona con penas de tipo económicas y no eximen de la presentación de éste.

IV.5 PRINCIPALES OBLIGACIONES EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

Como resultado del cambio en el régimen legal y fiscal de las Sociedades Petroquímicas S.A. de C.V., se crea la obligación para éstas, de contribuir en materia de seguridad social para los trabajadores de las mismas, que entre otras se pueden citar las aportaciones obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Sistema de Ahorro para el Retiro, y las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Sin embargo cabe señalar, que las prestaciones de seguridad social para el personal de las petroquímicas, es otorgada por Petróleos Mexicanos, conforme a lo establecido en el Contrato Colectivo de Trabajo, apegándose a la Ley Federal del Trabajo, por lo que estas empresas no están realizando las mencionadas aportaciones a excepción de las correspondientes al Sistema de Ahorro para el Retiro, ya que éstas sí se pagan, de conformidad con un acuerdo entre Petróleos Mexicanos y la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro.

IV.6 OTRAS CONTRIBUCIONES Y DERECHOS

IV.6.1 CONSIDERACIONES

El régimen de tributación de las contribuciones a que se hace referencia en este capítulo, no sufre ningún cambio como resultado del nacimiento de las sociedades, derivado de la escisión de la petroquímica. La única diferencia existente es que anteriormente a la escisión, el contribuyente era Pemex-Petroquímica, y actualmente deben ser cada una de las nuevas sociedades escindidas.

IV.6.2 COMERCIO EXTERIOR

Las sociedades escindidas, deberán liquidar los impuestos y derechos a las Autoridades Aduaneras, previamente al despacho de las mercancías.

El despacho de las mercancías tanto de importación como de exportación, deberá realizarse a través de agentes aduanales contratados o de apoderados aduanales; estos últimos deberán estar autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Todas las importaciones y exportaciones que realicen estas empresas, se sujetarán al régimen general que regula las operaciones de comercio exterior, y que se encuentra contenido en la Ley Aduanera de la Tarifa del Impuesto General de Importación, Ley de la Tarifa del Impuesto General de Exportación, Ley Federal de Derechos y demás disposiciones fiscales, así como dar cumplimiento a aquéllas que establezcan restricciones para la realización de estas operaciones.

IV.6.3 LEY FEDERAL DE DERECHOS EN MATERIA DE AGUA

A) Aguas Nacionales y Residuales

Por lo que corresponde a los Derechos en materia de agua, cada empresa deberá contar con el título único de asignación o concesión para usar o aprovechar aguas nacionales y descargar aguas residuales y título de concesión para el uso o aprovechamiento de terrenos de cauces, vasos, lagos o lagunas, esteros, zonas federales y demás bienes nacionales regulados por la Ley de Aguas Nacionales.

En el supuesto de que una sola empresa se constituya en un Centro de Trabajo de Pemex-Petroquímica, que ya cuente con sus títulos para usar o aprovechar aguas nacionales y descargar aguas residuales, así como para usar o aprovechar zonas federales que se señalan en la Ley de Aguas Nacionales, lo único que tiene que efectuar es solicitar las autorizaciones respectivas a la Comisión Nacional de Aguas, para la sustitución del usuario y su inscripción en el Registro Público de

Derechos de Agua, ya que en este caso se seguirán utilizando los mismos volúmenes de abastecimiento y serán los mismos volúmenes que se viertan de aguas residuales, así como la ocupación de la zona federal.

En el caso de que no se tengan los títulos, se deberán tramitar con las siguientes acciones:

- Deberán separar el volumen autorizado de abastecimiento de la empresa, a través de aparatos de medición que se instalarán en cada una de éstas, previamente autorizadas por la Comisión Nacional de Aguas.
- Deberán separar los volúmenes de agua residual que descarguen, realizando un balance hidráulico entre los volúmenes de abastecimiento y los de descarga que efectúe cada una de las empresas. En el supuesto de que cada empresa rebase los 9,000 m³ trimestrales de descarga de agua residual, tendrán que instalar medidores totalizadores.
- Determinarán en forma individualizada, qué superficie de las zonas federales que se señalan en la Ley de Aguas Nacionales ocupan, para efectos de obtener el título respectivo.

El pago por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales se realiza a través de la presentación de declaraciones provisionales trimestrales a cuenta del Derecho anual, cuya declaración de este último, deberá presentarse en el mes de marzo siguiente al cierre del ejercicio. Estos pagos se realizan de manera centralizada ante la Tesorería de la Federación; y por lo que respecta al uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, el pago también se realiza trimestralmente a cuenta del derecho anual y la declaración correspondiente de éste último, se presenta en el mes de marzo siguiente al cierre del ejercicio, pero a diferencia del anterior, éste se paga de manera local ante la Administración Local de Recaudación de la Comisión Nacional del Agua correspondiente.

B) Uso o Goce de Inmuebles

Este derecho se pagará cuando alguna de las empresas petroquímicas usen, gocen o aprovechen bienes del dominio marítimo, zona federal marítima, zona federal marítimo-terrestre, los diques, cauces, vasos, zonas de corrientes, depósitos de propiedad nacional y otros inmuebles del dominio público.

El pago se efectuará a través de pagos provisionales bimestrales a cuenta del derecho anual, y este último debe presentarse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio ante la Administración Local de Recaudación de la Comisión Nacional del Agua correspondiente.

IV.6.4 CONTRIBUCIONES LOCALES

A) Impuesto Predial

En el caso de que las petroquímicas, S.A. de C.V., tengan en su propiedad bienes inmuebles del dominio privado, tendrán la obligación de pagar el Impuesto Predial.

Este impuesto puede ser pagado en forma bimestral en el primer mes de cada bimestre, o anual dentro de los dos primeros meses del año, mediante la presentación de declaración ante la Tesorería Municipal.

B) Impuesto de Traslación de Dominio y Derechos Registrables

Al momento de ser transferidos los bienes inmuebles de la sociedad escidente (Pemex-Petroquímica), a las sociedades escindidas, se generará el impuesto de traslación de dominio y los derechos para su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

Para el cálculo y entero de estas contribuciones, se deberá atender a lo establecido por la legislación estatal que les corresponda, según la circunscripción territorial en donde se localicen los bienes inmuebles incorporados a las empresas.

C) Impuesto sobre Nóminas

El objeto de este impuesto, es el gravar las erogaciones, en dinero o en especie, cuya base gravable se integra con aquellas erogaciones que por concepto de salarios deben ser consideradas; así mismo las petroquímicas, S.A. de C.V., deberán sujetarse a la legislación estatal que les corresponda en materia del impuesto sobre nóminas.

Para dar cumplimiento con esta obligación, las sociedades anónimas deberán darse de alta en el Padrón Estatal que les corresponda, según su circunscripción territorial.

El pago del impuesto es mensual y se considera como definitivo, mediante la presentación de declaración ante la Tesorería de la Federación.

IV.6.5 OTRAS CONTRIBUCIONES LOCALES

De acuerdo con las legislaciones, estatal y municipal, de cada Entidad Federativa, podrán generarse otras contribuciones, por ejemplo: Impuesto sobre la Adquisición de Vehículos Automotores Usados, Derechos por Servicios prestados por las autoridades de Desarrollo Urbano y Obras Públicas, por autoridades de Seguridad Pública y Tránsito, por Servicios de Alumbrado Público, etc.

Es importante establecer que las contribuciones mencionadas en este capítulo son las que mayor importancia tiene para las petroquímicas, lo que significa que no son todas aquellas por las cuales en un momento determinado, las sociedades anónimas pueden ser sujetas.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El presente estudio, es un trabajo documental que comprende el análisis del régimen fiscal aplicado a la desincorporación de la industria petroquímica de Petróleos Mexicanos (Pemex-Petroquímica), considerando para tal efecto, la escisión de sociedades.

De la premisa anterior se desprenden las siguientes conclusiones:

Se hace necesario que se revisen las disposiciones establecidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ley General de Sociedades Mercantiles, Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley de Ingresos de la Federación entre otras, con el objeto de regular fiscalmente la figura de escisión, para los casos en que un Organismo Descentralizado del Gobierno Federal, en este caso Pemex-Petroquímica, sujeto a un régimen fiscal particular regulado en el artículo 4° de la Ley de Ingresos de la Federación, mismo que no contempla la figura de escisión, decide escindirse y emigrar a un régimen fiscal general de ley.

Asimismo e independientemente de que la escisión está regulada en el artículo 228 BIS, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, misma que regula a dichas sociedades, es un hecho de que la figura de escisión, no es privativa de las sociedades mercantiles, ya que como está demostrado, ésta fue empleada para la desincorporación de la industria petroquímica, y puede ser aplicada a cualquier entidad, independientemente de su origen, dado que en esencia, la escisión consiste en una división patrimonial. Sin embargo, y como consecuencia de la falta de reglamentación para este acto en particular, las autoridades hacendarias tuvieron la necesidad de crear una serie de disposiciones resolutivas particulares, cuya finalidad fue crear las bases a partir de las cuales se determina el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales y jurídicas de las sociedades afectas a la escisión, lo que demuestra que, para regular la desincorporación de las petroquímicas fue necesario incorporar al derecho público, disposiciones del derecho privado, situación que

permite aclarar que las disposiciones establecidas en la Ley General de Sociedades Mercantiles, son aplicables a las sociedades mercantiles y no así, a los Organismos Públicos Descentralizados, ya que éstos son regulados por el derecho público, en cuanto a su existencia se refiere.

Sin embargo, una vez creadas las sociedades anónimas, éstas deberán ser reglamentadas a través del derecho privado sin contravenir las disposiciones del derecho público, como pudiera suceder, en el caso de la liquidación de cualquiera de dichas sociedades, ya que la misma, estaría sujeta a lo dispuesto por la regla general establecida en la Ley General de Sociedades Mercantiles, sin que se incumpla con la Ley General de Bienes Nacionales.

Continuando con las consideraciones anteriores, se desprende que al ser las empresas escindidas sociedades mercantiles, su régimen fiscal no puede ser el que mantiene el Organismo Subsidiario o sea, la entidad escidente, ya que la reglamentación fiscal de esta último, está fundamentado en el artículo 4° de la Ley de Ingresos de la Federación, mismo que corresponde al derecho público.

Por tal circunstancia al ser las sociedades petroquímicas S.A. de C.V. empresas sujetas al derecho privado es jurídicamente legal, obligarlas a cumplir con el pago de contribuciones bajo el esquema fiscal general, basado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto al Activo, etc.

Asimismo y con la premisa de que la escisión es una división del patrimonio, que tiene como característica, desde el punto de vista fiscal, dar continuidad a las operaciones que venía teniendo la sociedad escidente; en las sociedades escindidas, es importante señalar que el esquema de escisión aplicado a la desincorporación de la industria petroquímica, violentó tal situación toda vez que, el esquema fiscal de Pemex-Petroquímica es diferente al de las empresas filiales y por tal razón se tuvieron que hacer una serie de supuestos que no están

contemplados en Ley, para que las entidades escindidas pudieran cumplir con sus obligaciones fiscales, sin considerar que estos lineamientos romperían con la invariabilidad del régimen fiscal entre las escindidas y la escidente.

Por otra parte se concluye que, el nuevo régimen fiscal, al que están obligadas a cumplir las sociedades escindidas, les ha provocado una sobrecarga financiera, principalmente con el Impuesto al Activo. Toda vez que en la actualidad, cada una de ellas debe contribuir con el pago de sus contribuciones, como por ejemplo, el impuesto sobre la renta y por la menos con el impuesto al activo, situación que antes de la escisión no se contemplaba ya que la carga fiscal de Pemex-Petroquímica, como consecuencia de la Red Fiscal, era absorbida por Pemex Exploración y Producción.

Sin embargo, puede establecerse que este esquema fiscal permite, a las filiales, planear sus operaciones a corto, mediano y largo plazo y propiciar su crecimiento con recursos propios, en virtud que este régimen atiende a su capacidad contributiva y no las obliga a contraer endeudamientos para solventar obligaciones fiscales, así como también medir sus rendimientos y competencia en el ámbito internacional.

Por otra parte, el esquema de privatización del 51% para el Gobierno Federal y el 49% para la inversión privada, ha sido un fracaso, encontrándose totalmente estancada, en virtud de que no hay inversionistas interesados en adquirir dicha proporción, toda vez que la Dirección y Administración de las petroquímicas seguirían estando bajo las políticas y decisiones de Petróleos Mexicanos. Esto aunado a problemas laborales, dado que el Sindicato de Trabajadores Petroleros de la República Mexicana es el titular de los contratos colectivos de las empresas escindidas y con tal situación, se deben respetar íntegramente los derechos de los trabajadores aún después de la escisión, particularmente en lo que se refiere a pensiones y jubilaciones.

Asimismo, es falso que no exista interés de inversionistas privados por participar en la privatización, lo que sucede es que el gobierno ha cometido el error de no crear un ambiente de certidumbre propicio para promover coinversión entre Petróleos Mexicanos y éstos. Lo que en realidad quieren los particulares es invertir en proyectos específicos, ya sea dentro de los complejos existentes o en una nueva infraestructura, pero las autoridades han insistido en desviar la atención de los inversionistas, para adquirir las plantas existentes, en vez de construir plantas nuevas.

RECOMENDACIONES

Como ya fue comentado anteriormente, la falta de reglamentación jurídica y tributaria, para las operaciones entre las entidades del sector público y el privado en materia de escisión de sociedades, provoca la división de criterios en cuanto a la definición de que si legalmente procede dicha escisión o bien, no se contemplan los requisitos jurídicos para darle validez.

Por lo anterior se reitera que, es recomendable se incorporen los preceptos legales tanto en las Leyes del derecho público como en el derecho privado con la finalidad de que éstas reglamenten de manera objetiva y clara este tipo de figuras jurídicas, que al estar contempladas únicamente en la Ley General de Sociedades Mercantiles, aparentemente solo pueden ser utilizadas para regular a las sociedades mercantiles, y con esto evitar incertidumbre jurídica para los contribuyentes así como discrepancias de opiniones.

El nuevo esquema fiscal que regula a las sociedades petroquímicas, S.A. de C.V. después de la escisión, permite planear sus operaciones, pero lo más importante es que atiende a su capacidad contributiva. Sin embargo, estos dos factores no pueden lograrse en la medida en que estas sociedades estén controladas bajo un régimen presupuestal, por lo que es necesario separarlas del presupuesto de Egresos del Sector Público Federal, a fin de que puedan formular con autonomía sus programas de inversión y de gasto sustentados en

criterios técnicos y de rentabilidad financiera y no en criterios políticos, que son los que en su mayoría prevalecen al formularse y aprobarse el presupuesto público.

Ahora bien, dentro del régimen fiscal de las filiales de Pemex-Petroquímica, es importante y necesario, realizar un análisis exhaustivo respecto a la obligación del pago de contribuciones correspondientes a seguridad social, ya que estas empresas no aportan cantidad alguna al Instituto Mexicano del Seguro Social ni al INFONAVIT, puesto que todas las prestaciones son otorgadas por Petróleos Mexicanos, sin contar con el convenio de subrogación que soporte tal situación, ocasionando incertidumbre en el cabal cumplimiento de esta obligación fiscal.

Asimismo, es recomendable atender el problema de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas (PTU), toda vez que éste es un derecho irrenunciable que emana de la Ley Federal del Trabajo, ya que las sociedades escidentes no han dado cumplimiento con el mismo, en virtud de que tanto los funcionarios de Petróleos Mexicanos y el sindicato, acordaron entregar un bono de rendimiento anual, que se encuentra fundamentado en la cláusula 48 del Contrato Colectivo de Trabajo, pero que de ninguna manera exime a las petroquímicas del pago de esta obligación, creándose un ambiente de inconformidad entre los trabajadores y una responsabilidad jurídica para los representantes legales de las sociedades.

Las sociedades escidentes deben involucrarse profundamente en la solución de la problemática fiscal que generen sus actividades y crear y mantener sus genuinas fuentes de información para no acudir a medios alternos que no sean confiables y oportunos, registrar y controlar meticulosamente sus ingresos deducciones, depreciaciones, mediante sistemas que aseguren la calidad, confiabilidad y oportunidad de la información que soporte cualquier acto de fiscalización.

Por lo que respecta a la privatización de la industria petroquímica, es urgente que se realicen las inversiones necesarias en las sociedades escindentes que el desarrollo industrial del país demanda, independientemente de si éstas provienen de la industria privada o del propio Gobierno Federal, ya que la petroquímica mexicana está pasando por el peor de los escenarios, que es el estancamiento de los procesos de definición y de inversión.

Es primordial buscar opciones de privatización que sean efectivas, a fin de que la industria petroquímica atraiga inversiones y avance tecnológico ya que los resultados demuestran que Petróleos Mexicanos difícilmente canalizará mayores recursos a su área petroquímica más allá del gasto de mantenimiento, pues está de manifiesto que la política oficial es la de desinvertir en este rubro, aunado a la gran presión estadounidense de integrar un Sistema Energético Continental en el Acuerdo de Libre Comercio de las Américas (ALCA), en el cual México, necesariamente abriría su industria petroquímica secundaria al capital extranjero cuyo pretensión es crear una división del trabajo en la industria petrolera, en la cual corresponderá a los productores como México y Venezuela aportar el petróleo crudo y a los Estados Unidos de Norte América, refinarlo y vender a todo el Mundo los derivados del mismo.

Sin embargo, la Paraestatal cuenta con recursos para modernizar sus plantas, hacerlas eficientes y competir con las más modernas del mundo, pero esos recursos se los está exprimiendo el Gobierno Federal para financiar su gran aparato operador.

Por último, es necesario buscar que con la venta de los complejos petroquímicos propiedad del Gobierno Federal, se pretenda incrementar la capacidad productiva de esta industria, mediante inversiones que eliminen cuellos de botella, propiciar una mayor integración de las cadenas industriales, y que la obtención de estos recursos se asigne al programa de inversiones de Petróleos Mexicanos.

BIBLIOGRAFÍA

- AMEZCUA ÓRNELAS, Norahenid, Guía Práctica de la AFORE y el nuevo SAR, México, SICCO, 1997, 71 p.
- APÁEZ RODAL, Fernando, Escisión de Sociedades, México, ECAFSA, 1997, (3a edición), 112 p.
- BAENA, Guillermina, Redacción práctica, México, Editores Mexicanos Unidos, 1994, (7a. reimp.), 198 p.
- CALVO NICOLAU, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, México, Themis, 1995, 519 p.
- _____, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo II-A, México, Themis, 1996, 528 p.
- CALVO NICOLAU, Enrique, Enrique Vargas Aguilar, Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (empresas), México, Themis, 1986, 1527 p.
- CÁRDENAS GUTIÉRREZ, Carlos, Estudio práctico sobre SAR, AFORES Y SIEFORES, México, ISEF, 1997, (7a. reimp.), 377 p.
- DEL TORO ROVIRA, Roberto, Estudio sobre Fusiones y Escisiones, México, IMCP.
- DIEP DIEP, Daniel, Exégesis del Código Fiscal de la Federación, México, PAC, (1a edición), 704 p.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1999 Texto y Comentarios, México, IMCP, 1999, (7a. edición.), 710 p.
- _____, Guías de evaluación fiscal para empresas comerciales e industriales, México, IMCP, 1994, (4a. reimp.), 158 p.
- _____, Guías de auditoría para empresas comerciales e industriales, México, IMCP, 1994, (2a. reimp.).
- _____, Ley del Impuesto al Activo, Texto y Comentarios, México, IMCP, 1998, 108 p.
- MUÑOZ LÓPEZ, Rafael, Estudio práctico de la escisión de sociedades, México, ISEF, 1998, (4a. edición) 113 p.

LÓPEZ PADILLA, Agustín, Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1996, Tomo I-personas morales, México, Dofiscal Editores, 1996, (13a. reimp.), 251 p.

NOVOA FRANCO, Jorge Alfonso **Pérez Reguera**, Aplicación práctica de las reformas fiscales 1997, México, IMCP, 1997.

PATIÑO SOTO, Jesús, Síntesis Fiscal, México, IEFA, 1994, (2a. reimp.)

SOTO PÉREZ, Ricardo, Nociones de Derecho Positivo Mexicano, México, Esfinge, 1992, (20va. Reimp.), 170 p.

LEYES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento 1999 y 2000.

Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento 1999 y 2000.

Ley del Impuesto al valor Agregado y su Reglamento 1999 y 2000.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento 1999 y 2000.

Ley General de Sociedades Mercantiles.

Ley de Ingresos de la Federación 1999 y 2000.

Ley Federal de Derechos en materia de Agua, 1999 y 2000.

Ley del Seguro Social y Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Ley de Aguas Nacionales, 1999 y 2000.

Ley Federal del Trabajo.

Ley Aduanera y su Reglamento 1999 y 2000.

OTROS

Compendio de disposiciones sobre comercio exterior, México, ISEF, 1997.

Diccionario de la Lengua Española, México, ECISA, 1991.

Normatividad Fiscal de Petróleos Mexicanos, Dirección Corporativa, 1999 y 2000.

Diario Oficial de la Federación.

Diversos artículos de periódicos y revistas.

Material didáctico del Instituto de Estudios Fiscales y Administrativos.

Material didáctico del Centro de Estudios Fiscales y Administrativos