

No Adq L50033

No. Título _____

Clas. TS

336.242

L181a

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE QUERETARO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

ANÁLISIS TEÓRICO
DE LA
LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

TESINA
PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LIC. EN CONTADURIA PÚBLICA



FACULTAD DE
CONTADURIA Y ADMINISTRACION

PRESENTA:

LAGUNA MARTÍNEZ MARÍA DE LOURDES

QUERETARO, QRO., NOVIEMBRE DE 1996.

BIBLIOTECA CENTRAL

ANÁLISIS TEÓRICO

DE LA

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

INTRODUCCIÓN

El impuesto al activo, como ahora se denomina, es una novedosa contribución que desde 1989 vino a sorprender a la población contribuyente, imponiendo cargas sobre los activos o dicho de otra manera, sobre el conjunto de bienes susceptibles de ser valorados en dinero.

Antes de nacer a la vida contributiva, el impuesto al activo de las empresas en 1989, era ya fuertemente criticado por grupos de abogados y contadores debido a que sufría, en su proceso de iniciativa a la Ley, trascendentes cambios en perjuicio del contribuyente, promovidos y aprobados por los representantes del pueblo.

En efecto, en la iniciativa de Ley que enviaron los Ejecutivos y Federales Cámara de Diputados, se proponía el establecimiento del impuesto que originalmente se llamaría al activo neto de las empresas y cuyo objeto era incorporarlo como complemento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que funcionara como tal, se contemplaba la posibilidad de ser acreditado contra este último.

Con este impuesto al activo se lograría, según la iniciativa, que los contribuyentes del impuesto sobre la renta, pagaran una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resultara a su cargo. Se considerara pues el pago del impuesto mínimo pero siempre a cargo de los contribuyentes.

El concepto de activo neto se formó en la iniciativa, por la diferencia que se obtuviera de restar al valor anual del activo el valor anual del pasivo, y valores que descansarían en valores promedios mensuales de los diversos componentes en el activo del contribuyente.

Fue esta parte, que precisamente determinaba el objeto y la base del impuesto, la que fue seriamente lesionada por la Cámara de Diputados al dejar asimétrico el cálculo del impuesto cuando se desconoce del objeto y de la base el valor promedio del pasivo.

Lo anterior ocasionó, que el impuesto referido se haya dado a conocer como el impuesto al activo de las empresas, para que la población contribuyente no fuera sino un impuesto al patrimonio de las empresas.

El impuesto que inicialmente había sido diseñado por el Ejecutivo padecía de errores y lagunas al no precisarse en la misma con claridad, los elementos y las bases, por lo que en consecuencia su inconstitucionalidad era fácil de evidenciar.

La imprecisión iba desde la ausencia de conceptos hasta la remisión a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para concretar la base y calcular el monto del mismo, ya que señalaba la iniciativa, para determinar la base del impuesto, se obtiene básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo.

Se acentuaba más su frágil legalidad cuando exentaba sin ninguna justificación del pago del impuesto a quienes pagaran el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación o en el régimen de contribuyentes menores, porque se creía que no tenían capacidad administrativa suficiente.

Contradictoriamente a lo antes mencionado, se excluían las instituciones de crédito, sociedades de inversión y sociedades cooperativas, en virtud de que las primeras operan con ahorro captado del público y mediante depósitos efectuados por el mismo, por lo que se consideraba que difícilmente se podría medir con exactitud el activo afecto a sus actividades empresariales y en el caso de las segundas, porque no eran afectas al pago del impuesto sobre la renta.

El dictamen de la Cámara de Diputados pretendió justificar la existencia de tal iniciativa, al argumentar la población contribuyente omitía el pago del impuesto sobre la renta y en razón de que ha sido postura de año con año, que dentro de la política fiscal, el aumentar los ingresos vía de impuestos y alcanzar la premisa de la adecuada redistribución de la riqueza, hizo necesaria la presencia del impuesto mínimo o complementario en la vida tributaria.

Muchos vicios y errores conformaban a la nueva contribución y muchos fueron los amparos promovidos contra ella porque como se ha dicho, carecía de naturaleza jurídica, pero ¿qué es la naturaleza jurídica?, se propone como la esencia y justificación de su ser bajo el amparo de un sistema legal dentro de un Estado de Derecho.

Para 1990, la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, se modifica substancialmente, constituyéndose como la Ley del Impuesto al Activo, L.I.A.C. En ella se aclara, precisa, justifica y subsanan varias de las omisiones e impresiones con que surgió a la vida tributaria; busca encontrar su propia naturaleza jurídica al dejar de ser una Ley complementaria del impuesto sobre la renta y en donde los elementos para calcular la base se encuentran ya en el cuerpo de la Ley y la única remisión que hace es sobre conceptos que no se utilizarían para obtener la base del impuesto.

En la reforma para 1991 y 1992, se busca aún más otorgar la autonomía que esta Ley debe tener para hacer más accesible su manejo a los particulares.

Dentro de los cambios que se suscitaron en el año de 1993, con respecto a dicho impuesto, tenemos el artículo 16 del R.I.A.C., ejercicio de iniciación de actividades, en el cual se anexaron: 2º, 3º, 4º y 5º párrafos, con fecha del 4 de octubre de 1993, con el fin de que quedará más comprendido el comienzo de actividades para los contribuyentes, según se trate.

Así como también tenemos, que dentro de la L.I.A.C., con respecto de los artículos transitorios, se adicionó el artículo 14, Estímulos Fiscales a los Sectores Agropecuarios y Forestales.

Dentro de éstos artículos transitorios, también tenemos el artículo 16, Disposiciones para 1993; facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, S.H.C.P., para otorgarles estímulos y subsidios.

Y por último Derogación de disposiciones en la parte que contengan excepciones, que es el artículo 18, como podemos ver, estos artículos transitorios son para que el contribuyente pueda tener facilidades, sin que rebase el límite de lo establecido por la Ley.

Para 1994, dentro de la L.I.A.C., se modificó dentro de los artículos transitorios que estaban en 1993; devolución del impuesto al activo pagado en 1989.

Y los artículos 14, 16 y 18, de los antes mencionados, para éste año se derogaron como (Transitorios).

Respecto del Reglamento del impuesto al activo, se anexó en el artículo 16, que se considera ejercicio de inicio de actividades para efectos del artículo 6º, penúltimo párrafo de la Ley.

Para 1995, respecto de la L.I.A.C., la tasa del impuesto se modificó al 1.8%, con fecha de 28 de diciembre de 1994, dentro del artículo 2º, primer párrafo.

Así como también la opción para determinar el impuesto del ejercicio, primer párrafo, dentro del artículo 5º.

Los exentos del pago del impuesto al activo, F) VI párrafo 3º, dentro del artículo 6º., el acreditamiento que se tiene como opción, se modificó el primer párrafo, dentro del artículo 9º.

Respecto de los contribuyentes pequeños, en su impuesto al activo, se modificó el primer párrafo, artículo 12-A.

Así como también, el Régimen Simplificado, cambio a Régimen General, sufrió modificaciones dentro del primer párrafo, el artículo 12-B.

Para el año de 1996, dentro de la L.I.A.C., se modificó el artículo 2º, respecto de la tasa del 1.9%

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en dos sesiones públicas, celebradas los días 22 y 26 de febrero de 1996, llegó a una solución final, de un viejo amparo heredado de la Corte anterior, en lo que hace a la constitución de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, en cuanto a que componen el sistema financiero, lo cual se estimó viola el principio de equidad tributaria.

Al conceder los 21 amparos respectivos, que incluyeron a 99 personas morales y a 61 personas físicas, la Corte estableció dos tesis de jurisprudencia, 10-1996 y 11-1996, dejando sin efecto la anterior jurisprudencia 1-1991 y que se refería también a circunstancias de exención del impuesto, que ahora se modifican.

Uno de los amparos en revisión, el número 4736-90 resuelto, que sirvió junto con otros para dar paso a las nuevas jurisprudencias será al que nos referimos para hacer los comentarios, dentro del contenido.

Mediante el artículo 3o., de la Ley que modifica a las diversas de los impuestos sobre la renta, al activo, especial sobre producción y servicios y federal de derechos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1996, se dan a conocer las modificaciones y adiciones a la Ley del Impuesto al Activo, vigentes a partir del ejercicio de 1996, algunas de ellas se originaron como consecuencia de los criterios que mediante jurisprudencia emitió la Suprema Corte de Justicia de la Nación y otras únicamente representan adecuaciones a la operación del impuesto.

Considerando que para llevar a cabo el impulso de la reactivación económica y del empleo, el Gobierno de la República, se propone para 1996, disminuir la carga impositiva de las empresas pequeñas y medianas, estimándose pertinente exentarlas temporalmente del impuesto al activo.

Si bien es cierto, esta medida viene a beneficiar a un gran número de contribuyentes de los llamados de "mediana capacidad administrativa", sin embargo, han quedado fuera del estímulo aquellos empresarios, que realizaron importantes inversiones en nuestro país, tales como, empresas controladoras que consoliden para efectos del impuesto sobre la renta, las maquiladoras, así como los contribuyentes que obtuvieron ingresos acumulables superiores a siete millones de pesos.

El Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales y se otorgan estímulos fiscales, publicados en el Diario Oficial de la Federación, el día 1 de noviembre de 1995, da cierto alivio a aquellos contribuyentes, que con motivo de sufrir pérdidas fiscales, no han realizado pagos del impuesto sobre la renta, pero sí originándoles pagos del impuesto al activo. Por tal motivo, mediante este decreto se exime totalmente del pago del impuesto al activo, que se cause durante el ejercicio de 1996, a los contribuyentes del citado impuesto, cuyos ingresos para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el ejercicio de 1995 no excedan de siete millones de pesos..

Como puede apreciarse, en el citado decreto no se precisa, cuáles son los ingresos que deberán considerarse, para determinar si está en el supuesto al activo por el ejercicio de 1996. Si bien es cierto, se establece que habrán de ser ingresos para efectos del impuesto sobre la renta, sin que se especifique si son los relativos a ingresos totales, ingresos propios o ingresos acumulables, tal confusión es aclarada en la regla 320 de la Resolución Miscelánea, para 1996, ya que en la misma se precisa con claridad, los ingresos que deberán tomarse en cuenta, para gozar de la excepción del impuesto al activo, para 1996.

PRÓLOGO

Mucho ha dado de que hablar la L.I.A.C., desde que entró en vigor el 1.º de enero de 1989, denominada en aquel año Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, desde el punto de vista de la legalidad de sus disposiciones, al grado de que algunos contribuyentes interpusieron juicios de amparo.

El impuesto al activo, es un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, que realmente se va a causar cuando sea superior a este último impuesto y hasta por la cantidad que exceda. Este hecho provoca que algunos contribuyentes sólo estén obligados a determinar en cada ejercicio el impuesto al activo, más no a pagarlo; sin embargo, para otros representa el impuesto a pagar más importante.

Independientemente de lo anterior, es importante la carga administrativa que sufren los contribuyentes para determinar la base gravable del impuesto. Si bien es cierto, que parte de los elementos que intervienen en la mecánica de cálculo son los mismos que se tienen que determinar de acuerdo con las disposiciones de la L.I.S.R., existen otros que para obtenerlos será necesario contar con un adecuado paquete de paneles de trabajo que proporcionen la información suficiente para poder integrar dicha base gravable.

Desafortunadamente, las disposiciones contenidas en la L.I.A.C., su Reglamento R.L.I.A.C., no son del todo claras y mucho menos accesibles, sobre todo para aquellos contribuyentes que no estén íntimamente ligados con el aspecto fiscal.

Este trabajo pretende cubrir las necesidades de información fiscal relativas a este tema tratando de aportar nuevas ideas, soluciones y recomendaciones para que los contribuyentes cuenten con herramientas fiscales y administrativas que les permitan cumplir adecuadamente con sus nuevas obligaciones fiscales.

ÍNDICE

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES	1
1.1. NACIMIENTO, DETERMINACIÓN Y EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	2
1.2. NACIMIENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	2
1.3. ORIGEN DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	2
1.4. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	4
1.5. FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL.....	5
1.6. PERSONAS OBLIGADAS A DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS.....	5

CAPÍTULO II

SUJETOS DEL IMPUESTO, SUJETOS EXENTOS Y OBJETO DEL IMPUESTO	7
2.1. GENERALIDADES.....	8
2.2. PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES EN MÉXICO QUE REALICEN ACTIVIDADES EMPRESARIALES.....	8
2.2.1. CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL DE LEY.....	9
2.2.2. CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.....	10
2.2.3. CONTRIBUYENTES MENORES.....	11
2.2.4. CONTRIBUYENTES QUE DEJAN DE SER MENORES.....	11
2.2.5. CONTRIBUYENTES QUE NO ESTÁN OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	11
2.3. PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES EN MÉXICO QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.....	11
2.3.1. FORMAS DE OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.....	12
2.3.2. TIPOS DE BIENES.....	12
2.3.2.1. BIENES INMUEBLES.....	12
2.3.2.2. BIENES MUEBLES.....	13
2.3.2.3. OPCIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO QUE USE O GOCE LOS BIENES.....	13
2.4. PERSONAS MORALES RESIDENTES EN MÉXICO.....	13
2.4.1. PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	14
2.4.2. PERSONAS MORALES QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO.....	14
2.4.3. SOCIEDADES MERCANTILES.....	15
2.4.4. SOCIEDADES CIVILES.....	15
2.4.5. ASOCIACIONES CIVILES.....	15
2.4.6. ASOCIACIONES EN PARTICIPACIÓN.....	16
2.4.7. PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.....	16
2.5. PERSONAS FÍSICAS O MORALES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE O BASE FIJA EN EL PAÍS.....	16
2.6. PERSONAS FÍSICAS O MORALES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE O BASE FIJA EN EL PAÍS.....	16

2.7.	CASOS EN LOS QUE NO SE CAUSA EL IMPUESTO.....	17
2.7.1.	PERÍODO PREOPERATIVO.....	17
2.7.2.	EJERCICIO DE INICIO DE ACTIVIDADES Y EL SIGUIENTE.....	17
2.7.3.	PERÍODO DE SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES.....	17
2.8.	PERSONAS FÍSICAS O MORALES EXENTAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	17

CAPÍTULO III

BASE GRAVABLE E IMPUESTO DEL EJERCICIO 19

3.1.	ESQUEMA GENERAL DE LA BASE GRAVABLE Y DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO.....	20
3.1.1.	EJERCICIOS FISCALES.....	21
3.1.2.	EJERCICIOS IRREGULARES.....	21
3.1.3.	DECLARACIÓN DEL EJERCICIO.....	21
3.2.	BASE GRAVABLE DE PERSONAS FÍSICAS.....	22
3.2.1.	DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO EN CASOS ESPECIALES.....	22

CAPÍTULO IV

VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO Y VALOR PROMEDIO DE DEUDAS..... 23

4.1.	ACTIVOS FINANCIEROS.....	24
4.1.1.	PROMEDIO DEL EJERCICIO DE ACTIVOS FINANCIEROS.....	24
4.1.2.	PROMEDIO MENSUAL DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS.....	25
4.1.3.	PROMEDIO MENSUAL DE LOS ACTIVOS CONTRATADOS CON EL SISTEMA FINANCIERO.....	25
4.1.4.	PROMEDIO MENSUAL DE LOS DEMÁS ACTIVOS FINANCIEROS.....	25
4.1.5.	PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS EN MONEDA EXTRANJERA.....	25
4.1.6.	FACTOR DE ACTUALIZACIÓN.....	26
4.1.7.	PROMEDIO FINANCIERO EN CASO DE EJERCICIOS IRREGULARES.....	27
4.1.8.	SE CONSIDERAN ACTIVOS FINANCIEROS.....	27
4.2.	ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.....	27
4.2.1.	CONCEPTO DE ACTIVO FIJO, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.....	27
4.2.2.	ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS POR LOS QUE SE TENDRÁ QUE CALCULAR EL PROMEDIO.....	28
4.2.3.	TIPO DE BIEN.....	28
4.2.4.	MES Y AÑO DE ADQUISICIÓN.....	28
4.2.5.	MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN.....	28
4.2.6.	MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN Y SALDO POR DEDUCIR DE AUTOMÓVILES PARCIALMENTE DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	29

4.3.	TERRENOS.....	32
4.3.1.	PROMEDIO DE TERRENOS.....	33
4.4.	PROMEDIO DE CONSTRUCCIONES Y TERRENOS CUANDO SE UTILICEN PARCIALMENTE EN ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y EN EL CASO DE CONTRIBUYENTES QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES.....	34
4.5.	INVENTARIOS.....	35
4.5.1.	MATERIA PRIMA.....	35
4.5.2.	PRODUCCIÓN EN PROCESO.....	35
4.5.3.	ARTÍCULOS TERMINADOS.....	35
4.5.4.	MATERIALES.....	35
4.5.5.	MERCANCÍAS EN TRANSITO Y MERCANCÍAS EN EL EXTRANJERO.....	35
4.5.6.	PROMEDIO DE INVENTARIOS.....	36
4.6.	DEUDAS.....	36
4.6.1.	REQUISITOS DE DEUDAS.....	37
4.6.2.	PROMEDIO DEL EJERCICIO DE LAS DEUDAS.....	37
4.6.3.	PROMEDIO DE DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA.....	38
4.6.4.	PROMEDIO DE DEUDAS EN EL CASO DE EJERCICIOS IRREGULARES.....	38

CAPÍTULO V

BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO..... 39

5.1.	CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.....	40
5.1.1.	PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS.....	40
5.1.2.	PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS, GASTOS, TERRENOS Y CARGOS DIFERIDOS.....	41
5.1.3.	BASE GRAVABLE E IMPUESTO DEL EJERCICIO DE CONTRIBUYENTES DEDICADOS EXCLUSIVAMENTE A LA AGRICULTURA, GANADERÍA O SILVICULTURA.....	41
5.1.4.	BASE GRAVABLE E IMPUESTO DEL EJERCICIO QUE NO SE DEDIQUEN EXCLUSIVAMENTE A ACTIVIDADES DE AGRICULTURA DE GANADERÍA Y SILVICULTURA.....	41
5.1.5.	BASE GRAVABLE E IMPUESTO DEL EJERCICIO DE CONTRIBUYENTES QUE SE DEDIQUEN A ACTIVIDADES PESQUERAS.....	42
5.2.	IMPUESTO DEL EJERCICIO EN EL QUE SE SUSPENDEN ACTIVIDADES.....	42

CAPÍTULO VI

PAGOS PROVISIONALES..... 43

6.1.	PERSONAS MORALES.....	44
6.1.1.	PAGOS PROVISIONALES DEL PRIMER EJERCICIO.....	44

6.2.	OPCIÓN PARA LAS PERSONAS MORALES DE EFECTUAR LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTAY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, EN FORMA "CONJUNTA", ASÍ COMO EL AJUSTE A LOS MISMOS.....	45
6.2.1.	PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	45
6.2.2.	AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME AL ARTICULO 7o-B DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	45
6.3.	PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL, RÉGIMEN GENERAL DE LEY.....	46
6.4.	OPCIÓN PARA DISMINUIR LOS PAGOS PROVISIONALES.....	46
6.5.	OPCIÓN PARA REDUCIR EL MONTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES TRATÁNDOSE DE CONTRIBUYENTES QUE HAYAN OPTADO POR LA DEDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 51 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	47
6.6.	PAGOS PROVISIONALES DEL EJERCICIO EN EL QUE SE SUSPENDAN ACTIVIDADES.....	47
6.7.	CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.....	47
6.7.1.	PERSONAS FÍSICAS.....	47
6.7.2.	PERSONAS MORALES.....	48
6.8.	PAGOS PROVISIONALES DE PERSONAS FÍSICAS QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES.....	49
6.9.	DECLARACIÓN DE PAGO PROVISIONAL.....	49

CAPÍTULO VII

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CAUSADO EN EL EJERCICIO CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO CAUSADO EN EL MISMO.....

7.1.	GENERALIDADES.....	52
7.2.	MECÁNICA GENERAL.....	52
7.2.1.	ASPECTOS IMPORTANTES CON BASE EN EL ARTICULO 9o.....	52
7.3.	DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ACREDITAR CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO TRATÁNDOSE DE PERSONAS FÍSICAS QUE REALICEN ACTIVIDADES EMPRESARIALES CONFORME AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.....	53
7.4.	DETERMINACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ACREDITAR CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO TRATÁNDOSE DE PERSONAS FÍSICAS QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES.....	53
7.5.	DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ACREDITAR CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO	54

CAPÍTULO VIII
CASOS EN QUE PROCEDE LA DEVOLUCIÓN DEL
IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO EN EL EJERCICIO
ANTERIOR, CASOS EN QUE SE PODRÁ SOLICITAR
LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA PAGADO EN EXCESO..... 55

- 8.1. EJERCICIO EN EL CUAL SE PUEDE SOLICITAR LA
DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO
EN EJERCICIOS ANTERIORES..... 56
- 8.1.1. ASPECTOS IMPORTANTES..... 56
- 8.2. CASOS EN QUE NO SE PODRÁ SOLICITAR LA
DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
PAGADO EN EXCESO..... 57
- 8.3. REGLAS PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN O
EFECTUAR LA COMPENSACIÓN DE SALDOS A
FAVOR DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DE
IMPUESTO AL ACTIVO..... 57

CAPÍTULO IX
DECLARACIÓN ANUAL..... 59

- 9.1. ASPECTOS GENERALES..... 60

CAPÍTULO X
TRATAMIENTO CONTABLE DEL EJERCICIO..... 61

- 10.1. ANTECEDENTES..... 62
- 10.2. OBJETIVO..... 62
- 10.3. TRATAMIENTO CONTABLE..... 62

CAPÍTULO XI
ESTÍMULOS FISCALES..... 64

- 11.1. DECRETO POR EL QUE SE EXIME DEL PAGO DE DIVERSAS
CONTRIBUCIONES FEDERALES Y SE OTORGAN
ESTÍMULOS FISCALES..... 65
- 11.2. SECTOR AGROPECUARIO Y FORESTAL..... 66
- 11.3. EXTRANJEROS CON RESIDENCIA EN MÉXICO..... 67

CAPITULO XII
CAMBIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO
AL ACTIVO. 1996.

69

12.1	SE REFORMAN LOS ARTICULOS 1o., PRIMER PARRAFO 6o., FRACCION V Y EL ANTEPENULTIMO PARRAFO, 13-A FRACCION PRIMERA Y SEGUNDA, SE ADICIONA EN LOS ARTICULOS 1o., CON UN TERCER PARRAFO, 2o.,-BIS QUE SE UBICARA INMEDIATAMENTE DESPUES DEL ARTICULO 2o.; 5o-A, CON UN TERCER PARRAFO Y EL 5o-B, SE DEROGA EL ARTICULO 6o.,FRACCION II, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	71
12.2.	LAS JURISPRUDENCIAS EN RELACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	73
12.2.1.	ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL ACTIVO, EL ARTICULO 6o., FRACCION Y, DE LA LEY QUE EXENTA LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.....	74
12.3.	REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	75
12.3.1.	EMPRESAS DEL SISTEMA FINANCIERO.....	75
12.3.2.	PERSONAS FISICAS QUE OTORGUEN EL USO O GOCE DE INMUEBLES A LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	76
12.4.	SEGÚN DECRETO Y REGLAS MISCELÁNEAS 1996.....	77
12.4.1.	REGIMEN SIMPLIFICADO.....	77
12.4.2.	ASOCIACION EN PARTICIPACION.....	77
12.4.3.	ACTIVIDADES EMPRESARIALES A TRAVES DE UN FIDEICOMISO.....	78
12.4.4.	COPROPIEDAD Y SOCIEDAD CONYUGAL.....	78
12.4.5.	EMPRESAS ESCINDIDAS.....	78
12.4.6.	EMPRESAS FUSIONADAS.....	78
12.4.7.	OBLIGACION DEL PAGO DEL IMPUESTO.....	78
12.4.8.	EMPRESAS CONTROLADORAS.....	78
12.5.	APORTACIONES EFECTUADAS POR LA FEDERACION, ENTIDADES FEDERATIVAS O MUNICIPIOS.....	79
12.5.1.	DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	79
12.5.2.	CREDITOS PARA LABORES DEL CAMPO.....	79
12.5.3.	PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES EXENTOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	79
12.5.4.	BIENES INMUEBLES UTILIZADOS PARA LA ENSEÑANZA....	79
12.5.5.	PAGOS PROVISIONALES DE SOCIEDAD ESCINDENTES.....	79
12.6.	COMPENSACION DE IMPUESTO AL ACTIVO RECUPERABLE.....	80
12.6.1.	REGLA 271.....	80
12.6.2.	EFFECTOS FISCALES.....	80
12.7.	CALCULO SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	80
12.7.1.	REGLA 272.....	80
12.7.2.	PROCEDIMIENTO OPCIONAL PARA CALCULAR EL VALOR DEL ACTIVO.....	81

CAPITULO I
ANTECEDENTES

1.1. NACIMIENTO, DETERMINACIÓN Y EXIGIBILIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Hasta ahora, se ha relacionado a los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa del impuesto al activo y se ha ubicado dentro del contexto jurídico como un crédito fiscal, el cual tiene derecho a percibir el Estado, el que se ha originado por los sujetos pasivos.

Se procederá a analizar el nacimiento, determinación y exigibilidad del impuesto al activo, como crédito fiscal y dentro del estudio de la naturaleza jurídica de esta contribución.

El conocer la naturaleza jurídica de este impuesto, determinando sus elementos básicos para que pueda existir como crédito fiscal, ha sido trabajo de párrafos anteriores. Ahora corresponde sistematizarlo para que el mismo opere con eficacia, resultado de un orden lógico jurídico y de un proceso justo de recaudación.

1.2. EL NACIMIENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

En términos generales, las leyes definen el concepto y el objeto de las contribuciones, igualmente señalan a las personas que están obligadas a cumplirlas y las sanciones para el caso de infracción; pero para que exista el crédito fiscal, es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, realice un acto o incurra en una omisión que se ubique dentro de la situación jurídica que defina la Ley, es decir, tiene que incurrir al mismo tiempo el hecho imponible y lo previsto por la Ley y que le sea realmente aplicable, surgiendo así el hecho generador.

Para el caso concreto del impuesto al activo, éste nace cuando se realizan las situaciones jurídicas previstas en la propia Ley, al tener el contribuyente activos financieros, activos fijos, gastos, terrenos, inventarios y cargos diferidos, los cuales en su conjunto y combinación constituyen valores, mismos que al aplicarse conforme a la base ahí establecida dan el monto del impuesto.

La tenencia da como origen al nacimiento del impuesto al activo.

1.3. ORIGEN DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

El 10 de enero de 1989, entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de la Empresa, L.I.A.C.E., la cual contenía 10 artículos más transitorios, que lógicamente no contemplaron las diversas situaciones que se les presentarían a los contribuyentes, además de no ser del todo claras.

Esta ley causó malestar entre los contribuyentes, por considerarla inconstitucional, sobre todo porque sin causa justificada se eximió del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero, a las sociedades de inversión, a las sociedades cooperativas, a los contribuyentes menores y a los contribuyentes de bases especiales de tributación, al grado de que algunos de ellos promovieron juicios de amparo ante la justicia federal.

En un principio, el objeto de este impuesto, era gravar la tenencia de los activos de las empresas, manifestado así en la iniciativa de Ley, sin embargo, una vez que la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados precisó el sentido del impuesto, en su dictamen emitido decidió incluir como contribuyentes, a las personas que sin ser empresas otorgaran a éstas, el uso o goce de bienes, para ser utilizados en la actividad empresarial, por razones similares, se incluyeron también a las asociaciones o sociedades civiles que realizaran actividades mercantiles.

La base gravable del impuesto que se consideró, fue el valor promedio del activo en el ejercicio, disminuido con el valor promedio de algunas deudas, a la cual se le aplicaría la tasa del 2%.

El impuesto al activo de las empresas, se concibió como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, pretendiendo con ello generar ingresos adicionales importantes, al erario federal y a su vez regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas; argumentándose que más de la mitad de ellas presentaban declaraciones del pago de impuesto sobre la renta.

Otro hecho importante de señalar, es el argumento del ejecutivo en su iniciativa de Ley, en el sentido de que el impuesto de ninguna forma implicaría una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtienen básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo, situación que realmente no se da, ya que para calcular la base gravable del impuesto al activo, se deben considerar otros elementos que no se obtienen del impuesto sobre la renta.

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 30 de marzo de 1989, con la finalidad de aclarar los puntos imprecisos de la Ley y la de proporcionar los elementos necesarios, para el adecuado y oportuno cumplimiento de las obligaciones; sin embargo, no fue suficiente, lo cual provocó que las autoridades fiscales, a través de la Resolución Miscelánea para 1989, siguieran durante dicho año emitiendo criterios y hasta sus posiciones que modificaban substancialmente el contenido de la Ley, creándole al contribuyente una inseguridad jurídica.

Posteriormente, en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1989, se publicaron las modificaciones a la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas. Estas modificaciones principalmente tuvieron como objeto, el incorporar a la Ley todas las disposiciones que se habían emitido a través del Reglamento y de la Resolución Miscelánea, así como el cambio de denominación para llamarse a partir del 1o. de enero de 1990, Ley del Impuesto al Activo, en virtud de que se incorporaron como nuevos contribuyentes del impuesto a las personas morales, independientemente de que realizaran actividades empresariales o no. Este cambio estuvo relacionado con la incorporación al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de las personas morales que con fines no lucrativos y motivo de la reforma no cubrieron los requisitos para seguirlo siendo.

El 15 de mayo de 1990, se publicó el Reglamento de la Ley del Impuesto al activo, R.L.I.A.C., en ésta se incorporaron algunas reglas de la Resolución Miscelánea para 1990, se afinaron algunos artículos del Reglamento anterior. Antes de que finalizara el año de 1990, a través de la Resolución Miscelánea, se siguieron publicando disposiciones relativas al impuesto al activo.

Para 1991, se incorpora como un nuevo sujeto del impuesto, a los residentes en el extranjero, por los inventarios que mantengan en territorio nacional, para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente del impuesto; dentro del valor del activo en el ejercicio, se consideran las opciones emitidas por sus sociedades residentes en el extranjero, los bienes adquiridos en el ejercicio y aquéllos no deducibles en el impuesto sobre la renta, a las personas físicas se les permite deducir del valor del activo en el ejercicio, una cantidad equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, se establece una opción para las personas morales de efectuar pagos provisionales en forma conjunta con los del impuesto sobre la renta y sus ajustes; en el caso de las asociaciones y sociedades civiles, así como de sociedades cooperativas de producción, se permite el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado por sus miembros; y algunas otras disposiciones de menor importancia.

El 31 de marzo de 1992, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, D.O.F., el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del R.L.I.A.C., la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1992, la resolución que otorga Facilidades Administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, así como los Decretos que reforman a los Reglamentos del Código Fiscal de la Federación, R.C.F.F., de la L.I.S.R- y de la Ley del impuesto al Valor Agregado, L.I.V.A.

Asimismo, el 25 de marzo de 1992, se publicó el Decreto por el que se exige y otorgan Facilidades Administrativas respecto de las contribuciones que se indican. Con la reforma del artículo 18 del R.I.A.C., mediante el Decreto por el que se modifican el R.L.I.S.R. y R.L.I.A.C., se exige el pago del impuesto al valor

agregado, a las comisiones derivadas del otorgamiento de créditos hipotecarios, publicado en el Diario Oficial de la Federación, D.O.F., del 5 de noviembre de 1992.

Sorpresivamente para el ejercicio fiscal de 1993, el Ejecutivo Federal no propuso iniciativas de reformas a las Leyes Fiscales Federales; únicamente el 31 de marzo de 1993, a través de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal, para el año de 1993 y de la Resolución que otorga Facilidades Administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, se ratificaron los criterios en materia de impuesto al activo, que habían sido publicados para 1992. Asimismo, se reformó el artículo 16o., del R.L.I.A.C., mediante el Decreto que otorga diversas facilidades fiscales en materia de contribuciones federales y que adiciona los R.C.F.F., de la L.I.A.C., publicado en el D.O.F., el 4 de octubre de 1993.

Para 1994, únicamente se reformó el artículo 9o., para precisar que cuando el impuesto sobre la renta, del ejercicio sea mayor al impuesto al activo del mismo, se podrá solicitar la devolución del impuesto al activo actualizado, pagado en cualquiera de los 10 años anteriores, hasta por la diferencia entre ambos impuestos. Hasta 1993 se establecían 5 años.

Cabe mencionar, que independientemente de analizar cada una de las disposiciones de la L.I.A.C., su Reglamento, será necesario abordar algunos artículos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, de otras Leyes y Códigos, de la Resolución Miscelánea, así como de la Resolución que otorga Facilidades Administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan.

También será indispensable, apoyarse en los principios de contabilidad generalmente aceptados, emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., ya que la L.I.A.C., se apoya en dichos principios en algunos casos.

1.4. LA DETERMINACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Una vez dadas las circunstancias para el nacimiento, se procederá a la determinación del crédito fiscal.

Se distinguen entonces, tres etapas en la consecución del crédito fiscal: su nacimiento, liquidación y exigibilidad. Por lo que se refiere a nuestra legislación y de acuerdo con el artículo 6o., del C.F.F., nos señala tres etapas cuando dice:

Las contribuciones se causarán conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Estas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, en este caso, le serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expiden con posterioridad, es decir, corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria, dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

Por lo tanto, dichas contribuciones que se determinen a su cargo, se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de estas, el pago deberá hacerse mediante declaración, que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que a continuación se indica:

A) Cuando la contribución se calcule por períodos establecidos en Ley, en caso de retención o recaudación de contribuciones, los contribuyentes o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

B) Cuando se refiere a otras contribuciones estas se presentarán al momento de su causación y dentro de los 5 días siguientes.

COMENTARIO:

Por lo tanto, las contribuciones que se determinen a su cargo, se deberán enterar en las fechas establecidas, que establece la S.H.C.P., ante las oficinas autorizadas, dependiendo del tipo de contribuyente de que se trate.

Cuando en el caso, de que los contribuyentes o personas que estén obligados a realizar retenciones y no cumplan con dicha obligación y no hagan el pago de la contra prestación relativa, dicho retenedor se verá obligado a enterar una cantidad similar, a la que debió haber retenido.

En el caso, que los retenedores hagan un pago en bienes, sólo harán la entrega del bien de que se trate, si quien debe recibir los surte de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Las personas que hagan pagos de créditos fiscales, obtendrán de la oficina recaudadora, el recibo oficial expedido y controlado por la S.H.C.P., o la documentación en la que conste la impresión original de la máquina registradora.

Las opciones fiscales, establecidas para los contribuyentes que determinen las contribuciones a su cargo, la opción elegida por el contribuyente no podrá variarlo respecto al mismo ejercicio.

El impuesto al activo, es por excelencia autoaplicativo; por lo que dentro del sistema la autodeterminación, la declaración juega un papel de mayor importancia, ya que al sujeto pasivo le corresponde la aplicación de los preceptos legales y la realización de los supuestos previstos en los propios ordenamientos, independientemente de su aspecto informativo a la autoridad que se le presenta la declaración.

En el impuesto al activo, se dan todos los elementos para determinar la autoaplicación, mediante los factores de actualización, opciones para deducir deudas y para considerar el impuesto del penúltimo ejercicio, cálculo de pagos provisionales, acreditamiento del impuesto sobre la renta contra este impuesto, cálculo del impuesto de contribuyentes sujeto a régimen simplificado de las actividades empresariales y consolidación del impuesto en sociedades controladoras.

1.5. FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.

Dentro de las facultades de comprobación, las autoridades fiscales, podrán determinar presuntivamente el valor de los activos del contribuyente, por los que deban pagar el impuesto, cuando se dé alguno de los supuestos señalados en el artículo 55o., del C.F.F.

Para los efectos de la determinación presuntiva, las autoridades fiscales, calcularán el valor de los activos para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los procedimientos establecidos en el artículo 56o., del C.F.F.

De acuerdo a la fracción VIII del artículo 59o., del referido Código, para la comprobación del valor del activo, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los inventarios de materias primas, productos semiterminados, terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos, que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad, son de su propiedad; dichos bienes se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

1.6. PERSONAS OBLIGADAS A DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS.

De conformidad con el artículo 32-A del C.F.F., las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, están obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, cuando en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a 5 mil 850 millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la L.I.A.C., sea superior a 11 mil 700 millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores, les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del

ejercicio inmediato anterior. Para efectos de determinar si se está en los supuestos mencionados, se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que:

- Sean poseídas por una misma persona física o moral, en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

- Cuando una misma persona física o moral, ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la L.I.S.R., aún cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

COMENTARIO:

En estos casos, cada una de estas personas morales, deberá cumplir con la obligación de dictaminar sus estados financieros.

Cabe aclarar que las cantidades señaladas se entienden expresadas en nuevos pesos (N\$), de conformidad con el artículo 9o., transitorio del Decreto, por el que se crea una nueva unidad del sistema monetario de los Estados Unidos Mexicanos, publicado el 22 de junio de 1992, en el D.O.F. Asimismo, dichas cantidades son susceptibles de actualizarse en forma anual, en los términos del artículo 17-A del C.F.F., desde diciembre de 1991.

Por lo anterior, si algún contribuyente durante 1993, obtuvo ingresos superiores a N\$7'071,737.40; o el valor de su activo excedió a N\$ 14'143,474.80; o bien, tuvo más de 300 trabajadores en cada uno de los meses del ejercicio, tendrá la obligación en 1994, de dictaminar sus estados financieros, correspondientes al ejercicio terminado del 31 de diciembre de 1993.

Las cantidades señaladas en el párrafo anterior, se obtienen de utilizar el factor de actualización de 1.0800, que resulta de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor, I.N.P.C., del mes de diciembre de 1993, entre el citado índice correspondiente al mes de diciembre de 1992.

**CAPITULO II.
SUJETOS DEL IMPUESTO,
SUJETOS EXENTOS Y OBJETO DEL IMPUESTO**

2.1. GENERALIDADES.

De acuerdo con el artículo 1o. de la L.I.A.C., dice que las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. También los residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligados al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Así como personas distintas a las ya mencionadas, que otorguen el uso o goce temporal de bienes, que sean utilizados en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en un principio, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

También están obligados al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero, por los inventarios que mantengan en territorio nacional, para ser transformados o que ya hubieran sido transformados, por algún contribuyente de este impuesto.

Por lo tanto, los contribuyentes del impuesto son los siguientes:

Las personas físicas residentes en México, que realicen actividades empresariales.

Las personas morales residentes en México.

Las personas físicas o morales residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país.

Los residentes en el extranjero, que no tengan establecimiento permanente o base fija en el país, que otorguen el uso o goce temporal de bienes a contribuyentes de este impuesto, o que mantengan inventarios en el país para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por, algún contribuyente de este impuesto.

Las personas físicas o morales residentes en México, que otorguen el uso o goce temporal, de bienes que sean contribuyentes de este impuesto.

2.2. PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES EN MÉXICO, EN LOS CASOS QUE REALICEN ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

Las personas físicas residentes en México son contribuyentes del impuesto al activo, por el activo que tengan afecto a la actividad empresarial, cualquiera que sea su ubicación; es decir, no importa que por cualquier razón, mantengan activos fuera de territorio nacional, de todas maneras están obligados al pago del impuesto, por la totalidad de los activos mencionados.

De acuerdo con el artículo 9o., de C.F.F., son residentes en México las personas físicas, siempre y cuando hayan establecido su casa-habitación en el país, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese país, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del estado del cual son residentes.

De conformidad con el artículo 3o., del R.I.A.C., son actividades empresariales de las personas físicas, las previstas en el Capítulo VI del Título IV de la L.I.S.R.

Y a su vez, el primer párrafo del artículo 107o, de la L.I.S.R., señala que son actividades empresariales las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, mismas que define el C.F.F., en su artículo 16o.

De acuerdo con el artículo 16o, del C.F.F., son actividades empresariales las siguientes:

ACTIVIDADES COMERCIALES.

ACTIVIDADES INDUSTRIALES.

Son las de:

Extracción.

Conservación.

Transformación de materias primas.
Acabado de productos y.
Elaboración de satisfactores.

ACTIVIDADES AGRÍCOLAS.

Son las de:

Siembra.
Cultivo.
Cosecha y.
La primera enajenación de los productos obtenidos, sin transformación.

ACTIVIDADES GANADERAS.

Son las de:

Cría y.
Engorda de ganado.
Aves de corral y animales.
La primera enajenación de sus productos, sin transformación.

ACTIVIDADES PESQUERAS.

Son las de:

Cría.
Cultivo.
Fomento y.
Reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, acuicultura. Así como la captura y extracción.
La primera enajenación de esos productos, sin transformación.

ACTIVIDADES SILVÍCOLAS.

Son las de:

Cultivo de los bosques o montes.
Cría.
Conservación.
Restauración.
Fomento y aprovechamiento de vegetación.
La primera enajenación de sus productos, sin transformación.

CONCEPTOS DE EMPRESA Y ESTABLECIMIENTO.

Empresa: Toda persona física o moral que realice las actividades ya mencionadas.

Establecimiento: Todo lugar de negocios donde se desarrollen, parcial o totalmente las actividades ya mencionadas.

2.2.1. CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL DE LEY.

Dentro de este régimen, encontramos a las personas físicas que están reguladas en la Sección I del Capítulo VI del Título IV de la L.I.S.R., que les son aplicables las disposiciones generales de la L.I.A.C. Es importante mencionar, que a partir del 1o. de enero de 1992 y de conformidad con el artículo 26-A del C.F.F., las personas físicas que paguen el impuesto sobre la renta., conforme al régimen general, serán responsables por las contribuciones causadas en relación con sus actividades empresariales, que dicho monto no exceda del valor de sus activos de su actividad y que cumplan con las obligaciones a que se refieren los artículos 112, 112-A y 112-B de la L.I.S.R.

2.2.2. CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

Según lo establece la Sección II del Capítulo VI del Título IV de la L.I.S.R., las personas físicas que realicen actividades empresariales, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta., bajo el régimen simplificado, siempre que los ingresos propios de la actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no excedieron de 600 mil nuevos pesos; no podrán optar por este régimen, quienes en el año de calendario inmediato anterior obtuvieron más del 25% de sus ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución. En el caso de asociación en participación, el asociante y el asociado sólo podrán ejercer esta opción, cuando ambos sean contribuyentes del régimen simplificado.

Para determinar, si se puede optar o no por el régimen simplificado en 1994, el límite de ingresos de 1993, será de N\$ 867,028.80, esta cantidad resulta de actualizar los 600 mil nuevos pesos en forma trimestral, desde diciembre de 1990, hasta diciembre de 1993, en los términos del artículo 7o.-C de la L.I.S.R., es decir, con el factor de actualización que resulte de dividir los I.N.P.C., que además se deberá considerar hasta el diezmilésimo sin aproximaciones.

Tratándose de contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como el autotransporte de carga o pasajeros, pagarán el impuesto sobre la renta, conforme al régimen simplificado, por los ingresos que deriven de estas actividades independientemente de su monto.

En su oportunidad, serán analizadas las disposiciones de la L.I.A.C., relativas a este tipo de contribuyentes.

La S.H.C.P., publicó en el D.O.F., el 30 de marzo de 1993, la Resolución mediante la cual se otorgan Facilidades Administrativas a los siguientes sectores de contribuyentes:

- Sector agrícola.
- Sector ganadero.
- Sector silvicultura.
- Sector pesca.
- Pequeños contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y de pesca.
- Personas físicas, con actividades empresariales (microindustria, servicios y transporte).
- Comercio en pequeño.
- Autotransporte de pasajeros (taxistas).
- Auto transporte ejidal de personal al campo.
- Auto transporte de carga de materiales para construcción, productos del campo y general, carga urbana y grúas.
- Auto transporte de carga federal.
- Auto transporte de pasajeros urbano y suburbano.
- Auto transporte foráneo de pasaje y turismo.
- Introducción de ganado.
- Introducción de pescados y mariscos.
- Tablajeros.
- Artesanos que no utilicen material industrializado, en la elaboración de sus productos.
- Artesanos.
- Expendios y agencias de billetes de lotería.
- Pronósticos deportivos.
- Expendedores y despachadores de periódicos y revistas.
- Sociedades cooperativas de producción.

En la Resolución Miscelánea, se pretende eximir de ciertas obligaciones a los contribuyentes, así como mediante la facilitación del entendimiento de las disposiciones fiscales. La Resolución sólo se refiere a una parte de los contribuyentes del Régimen Simplificado y estará vigente hasta el 31 de marzo de 1994.

Adicionalmente, en la Tercera Resolución se les otorga Facilidades Administrativas a los sectores de contribuyentes de la misma. publicada en el D.O.F., del 3 de mayo de 1993, se dieron a conocer dichas facilidades a:

Comerciantes de frutas, verduras y productos del campo no elaborados.

2.2.3. CONTRIBUYENTES MENORES.

El 30 de abril de 1993, se publicó en el D.O.F., la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal, para contribuyentes menores en donde se menciona, que este tipo de contribuyentes, son las personas físicas que realizan actividades empresariales, en la siguiente forma:

Al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes.
Como locatarios de mercados públicos por ventas al menudeo.

Y siempre que cumplan con los demás requisitos, que se señalan en dicha Resolución.

El pago de impuesto sobre la renta., por parte de los contribuyentes menores se efectúa mediante una cuota, que se calculará en forma trimestral considerando el ingreso bruto y aplicando la tabla publicada en la Resolución.

Según lo establece el octavo párrafo del artículo 7o., de la L.I.A.C., los contribuyentes menores pagarán este impuesto como parte de la cuota del impuesto sobre la renta., sin embargo, en la Resolución del 30 de abril de 1993, se señala que los contribuyentes menores no estarán, obligados al pago del impuesto al activo.

2.2.4. CONTRIBUYENTES QUE DEJAN DE SER MENORES.

Los contribuyentes menores que dejen de serlo, por no reunir los requisitos que establece la L.I.S.R., la Resolución del 30 de abril de 1993, o porque así lo deseen, tendrán derecho a pagar el impuesto sobre la renta, conforme al régimen general de Ley o al régimen simplificado, consecuentemente pagarán el impuesto al activo, conforme a las reglas aplicables para uno u otro.

2.2.5. CONTRIBUYENTES QUE NO ESTÁN OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Contribuyentes del régimen de recaudación según el artículo 137-C del R.I.S.R.

Comisionistas que optan por tributar como si fueran sueldos de acuerdo con el artículo 136o., del R.I.S.R.

Agentes de seguros y fianzas de conformidad con el artículo 75o, del Código de Comercio.

Sin embargo, la L.I.S.R., en su artículo 84o., establece que este tipo de contribuyentes pagarán el impuesto sobre la renta, como si fueran profesionistas; es decir, se le da el carácter de honorarios a los ingresos que obtienen. Entonces, si la L.I.S.R., no le da el carácter de empresarial a estas actividades, los agentes de seguros y fianzas (no estarán obligados al pago del impuesto al activo).

Agentes de instituciones de crédito y promotores de valores, agentes aduanales y a quienes enajenen obras de arte hechas por ellos.

2.3. PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES EN MÉXICO QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

Si una persona física otorga el uso o goce temporal de bienes muebles se considera que realiza actividades empresariales, ya que es un acto de comercio; por lo tanto, dicha persona física será contribuyente del impuesto al activo, por la realización de las mencionadas actividades.

Para efectos del impuesto sobre la renta, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles por parte de personas físicas no se consideran actividad empresarial, sin embargo, estas personas serán contribuyentes del impuesto al activo cuando otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles que se utilicen en actividad de otro contribuyente del impuesto.

Con base en la fracción IV del artículo 6o., de la L.I.A.C., no se pagará el impuesto por los bienes otorgados en uso o goce, cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida, por disposición legal (rentas congeladas), únicamente por dichos bienes. Asimismo y de acuerdo con la fracción V de dicho artículo, las personas físicas residentes en México, que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas que no sean contribuyentes de impuesto sobre la renta, o a las empresas que componen el sistema financiero, tampoco estarán obligadas al pago del impuesto, en relación de dichos bienes.

2.3.1. FORMAS DE OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

Arrendamiento.
Subarrendamiento.
Comodato.
Usufructo

2.3.2. TIPOS DE BIENES.

2.3.2.1. BIENES INMUEBLES.

De conformidad con el artículo 750., del Código Civil para el Distrito Federal, C.C.F.F., son bienes inmuebles:

- I. El suelo y las construcciones adheridas a él.
- II. Las plantas y árboles, mientras estuvieren unidos a la tierra y los frutos pendientes de los árboles y plantas, mientras no sean separados de ellos por cosechas o cortes regulares.
- III. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de modo que no pueda separarse, sin deterioro del mismo inmueble o del objeto a él adherido.
- IV. Las estatuas, relieves, pinturas y otros objetos de ornamentación, colocados en edificios o heredades, por el dueño del inmueble, en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.
- V. Los palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca y formando parte de ella de un modo permanente.
- VI. Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca, directa o exclusivamente directa o a explotación de la misma.
- VII. Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que esté en las tierras donde hayan de utilizarse y las semillas necesarias para el cultivo de la finca.
- VIII. Los aparatos eléctricos y accesorios adheridos al suelo, por el dueño de éstos, salvo convenio en contrario.
- IX. Los manantiales, estanques, aljibes y corrientes de agua, así como los acueductos y las cañerías de cualquier especie que sirvan, para conducir los líquidos o gases a una finca o para extraerlos de ella.
- X. Los animales que formen el pie de cría, en los predios rústicos destinados total o parcialmente al ramo de ganadería, así como las bestias de trabajo indispensables, para el cultivo de la finca, mientras están destinadas a ese objeto.

XI. Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.

XII. Los derechos reales sobre inmuebles.

XIII. El material rodante de los ferrocarriles; las líneas telefónicas, telegráficas y las estaciones radiotelegráficas fijas.

De acuerdo con el artículo 751., del C.C.D.F.

Los bienes muebles por su naturaleza, que se hayan considerado como inmuebles, conforme a lo dispuesto en varias fracciones del artículo anterior, recobrarán la calidad de muebles cuando el mismo dueño los separe del edificio, salvo el caso de que en el valor de éste se haya computado el de aquéllos, para constituir algún derecho real a favor de un tercero.

2.3.2.2. BIENES MUEBLES.

De conformidad con el artículos 752 al 759., del C.C.D.F.

Son bienes muebles por su naturaleza, los cuerpos que puedan trasladarse de un lugar a otro, ya sea que se muevan por sí mismo o por efecto de una fuerza exterior. Y por la Ley obligaciones y derechos o acciones. Las embarcaciones, los materiales procedentes de la demolición de un edificio. Así como para su reparación o construcción, los derechos de autor y todos los demás no considerados por la Ley como inmuebles.

2.3.2.3. OPCIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO POR LA PERSONA QUE USE O GOCE LOS BIENES.

Las personas físicas pagarán el impuesto al activo, únicamente por los bienes que otorguen en uso o goce; sin embargo y de conformidad con el artículo 25o., del R.L.I.A.C., los contribuyentes del impuesto que usen o gocen temporalmente bienes de personas físicas, podrán optar por considerar dichos bienes como activo propio para efectos de determinar el impuesto a su cargo.

2.4. PERSONAS MORALES RESIDENTES EN MÉXICO.

Según lo establece el artículo 1o., de la L.I.A.C., las personas morales residentes en México, por ese simple hecho, están obligadas al pago del impuesto, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación; sin embargo, en su oportunidad se señalarán los casos en que dichas personas no serán contribuyentes del impuesto.

De acuerdo con el artículo 25o., de C.C.D.F., en materia común y para toda la República Federal, son personas morales las siguientes:

La nación, los estados y municipios.

Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley.

Las sociedades civiles o mercantiles.

Los sindicatos, las asociaciones profesionales y los demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123o., de la C.C.D.F.

Las sociedades cooperativas y mutualistas.

Las asociaciones distintas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito.

Asimismo, el artículo 9o., del C.C.D.F., señala que las personas morales son residentes en México, cuando hayan establecido en el país la administración principal del negocio.

2.4.1. PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

De acuerdo con la fracción I del artículo 6o., de la L.I.A.C., no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Al respecto del Título III de la L.I.S.R., por lo tanto no pagarán el impuesto al activo, las siguientes:

Las sociedades de inversión de renta fija y comunes.

Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

Asociaciones patronales.

Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, así como los organismos que las reúnan.

Colegios de profesionales y los organismos que los agrupan.

Las asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público, que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.

Las instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, autorizadas para recibir donativos en los términos en la L.I.S.R.

Sociedades cooperativas de consumo.

Organismos que conforme a la Ley agrupen las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo.

Sociedades mutualistas, que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos, para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.

Sociedades y asociaciones de carácter civil, que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación.

Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines culturales, dedicadas a la investigación científica o tecnológica, que estén inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas, R.N.I.C.T., así como bibliotecas y museos abiertos al público.

Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.

Asociaciones de padres de familia de la Ley General de educación, L.G.E.

Sociedades de autores de interés público constituidas de acuerdo con la Ley Federal de Derechos de Autor, L.F.D.A.

Asociaciones o sociedades civiles, organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.

Asociaciones o sociedades civiles, que otorguen becas en los términos del artículo 70-C de la L.I.S.R.

Las fundaciones, patronatos y demás entidades, cuyo propósito sea apoyar económicamente, las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, siempre que cumplan con los requisitos del artículo 70-A.

Los partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidos.

La federación, los estados y los municipios.

Las instituciones, que por ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal, el importe íntegro de su remanente de operación.

Las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, sí serán contribuyentes del impuesto al activo, de acuerdo con el artículo 1o., y el antepenúltimo párrafo del artículo 6o., de la L.I.A.C., cuando otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de los contribuyentes de dicho impuesto, únicamente por esos bienes, a excepción de las autorizadas, para recibir donativos deducibles en los términos de la L.I.S.R., tampoco estarán obligadas de acuerdo con la fracción IV del referido artículo, por los bienes que le sean aplicable rentas congeladas.

2.4.2. PERSONAS MORALES QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO.

De acuerdo al artículo 14o., de la L.I.A.C., habilita algunos conceptos que la L.I.S.R., considera siendo uno de ellos el sistema financiero.

El último párrafo de la fracción III del artículo 7o.-B de la L.I.S.R., establece que se entenderá que el sistema financiero se compone de las siguientes personas morales:

- Instituciones de crédito.
- Instituciones de seguros.
- Instituciones de fianzas.
- Almacenes generales de depósito.
- Casas de bolsa.
- Arrendadoras financieras.
- Sociedades de ahorro y préstamo.
- Uniones de crédito.
- Casas de cambio.

También estas empresas no pagarán el impuesto al activo, de conformidad con la fracción II del artículo 6o., de la L.I.A.C., excepto cuando otorguen el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen en la actividad de los contribuyentes de este impuesto.

2.4.3. SOCIEDADES MERCANTILES.

La sociedad mercantil, es el conjunto de personas que unen sus esfuerzos y recursos con finalidades, que son preponderantemente económicas y lucrativas, independientemente de su actividad, en todos los casos, se considera que tienen el carácter empresarial.

Este tipo de persona moral es el contribuyente por excelencia del impuesto al activo, la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su artículo 1o. reconoce como tales las siguientes:

- Sociedad en nombre colectivo.
- Sociedad en comandita simple.
- Sociedad de responsabilidad limitada.
- Sociedad anónima.
- Sociedad en comandita por acciones.
- Sociedad cooperativa.

2.4.4. SOCIEDADES CIVILES.

La sociedad civil, es el conjunto de personas que unen sus esfuerzos y recursos con finalidades que son preponderantemente económicas pero no lucrativas. Una de las reformas más importantes de la L.I.A.C., a partir de 1990, fue precisamente que este tipo de sociedades pasaban a ser contribuyentes del impuesto al activo, debido a que esa misma fecha dejaron de ser no contribuyentes del impuesto sobre la renta, modificando con ello substancialmente el motivo de la L.I.A.C., que originalmente estaba enfocado a gravar a las empresas.

Lo anterior no es aplicable a las que sí reúnen los requisitos, para ser consideradas personas morales no contribuyentes de impuesto sobre la renta, en cuyo caso les serán aplicables las disposiciones relativas ya mencionadas.

2.4.5. ASOCIACIONES CIVILES.

La asociación civil, es el conjunto de personas que unen sus esfuerzos y recursos con finalidades, que no son preponderantemente económicas ni lucrativas. Este tipo de personas morales, están consideradas dentro de las no contribuyentes de impuesto sobre la renta y le son aplicables los comentarios hechos al respecto de las sociedades civiles, en conclusión, serán contribuyentes del impuesto al activo, cuando enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, cuando otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilizan en actividad de un contribuyente del impuesto, siempre y cuando no tenga autorización para recibir donativos deducibles sólo por esos bienes.

2.4.6. ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.

De acuerdo al artículo 252o., de la L.G.S.M., nos dice que asociación en participación, es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios una participación en las utilidades y en las pérdidas de un negocio mercantil o de una o varias operaciones de comercio.

La asociación en participación, no es contribuyente del impuesto al activo, sino sus integrantes, asociados y asociados ya sean personas físicas o morales.

2.4.7. PERSONAS MORALES DE RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

A partir del 1º de enero de 1991, se adicionó el Título II-A a la L.I.S.R., del régimen simplificado de las personas morales. Según el artículo 67o., de la L.I.S.R., nos dice que las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como el autotransporte de carga o pasajeros, deberán pagar el impuesto sobre la renta, conforme a este régimen, excepto las que tengan carácter de controladoras o controladas.

2.5. PERSONAS FÍSICAS O MORALES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO, CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE O BASE FIJA EN EL PAÍS.

De conformidad con el artículo 1º de la L.I.A.C., nos dice que las personas físicas o morales residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente en el país, pagarán el impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. En el caso de personas morales residentes en el extranjero, que tengan una base fija en el país, pagarán el impuesto al activo, por el activo atribuible a dicha base fija.

El artículo 2o., de la L.I.S.R., señala que se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen total o parcialmente actividades empresariales, dentro de las cuales se consideran las siguientes:

Las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones de las minas, las canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

Se considera base fija, cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros y las profesiones independientes.

2.6. PERSONAS FÍSICAS O MORALES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE O BASE FIJA EN EL PAÍS.

De acuerdo al artículo 1o. de la L.I.A.C., las personas físicas o morales residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente o base fija en el país, están obligadas al pago del impuesto únicamente por los bienes que otorguen el uso o goce temporal, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del impuesto al activo. Asimismo, están obligados al pago del impuesto por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

Estos contribuyentes, quedan liberados del pago del impuesto, cuando quien use o goce los bienes, o bien transforme los inventarios, opte por considerarlos como activo propio, para efectos de determinar el impuesto a su cargo según el artículo 25o., del R.I.A.C.

2.7. CASOS EN LOS QUE NO SE CAUSA EL IMPUESTO.

De acuerdo en el penúltimo párrafo del artículo 6o., de la L.I.A.C., los contribuyentes no pagarán el impuesto al activo, por el período preoperativo, ni por ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación, no son aplicables a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de escisión de sociedades.

2.7.1. PERIODO PREOPERATIVO.

De acuerdo al artículo 42o., último párrafo de la L.I.S.R., período preoperativo, es aquél en el que el contribuyente no ha empezado a enajenar sus productos o a prestar sus servicios en forma constante.

2.7.2. EJERCICIO DE INICIO DE ACTIVIDADES Y EL SIGUIENTE.

De acuerdo al artículo 16o., del R.I.A.C., se considera ejercicio de actividades, aquél en el que el contribuyente comience a presentar, las declaraciones de pago provisional del impuesto sobre la renta, incluso cuando no se presenten sin el pago de dicho impuesto.

No se considerará ejercicio de inicio de actividades, cuando la obligación de comenzar a presentar las declaraciones de que se trate, sea consecuencia del cambio de régimen fiscal, dispuesto imperativamente por la Ley.

Esto es aplicable a las personas morales del Título II-A de la L.I.S.R., del régimen simplificado, así como a las personas morales con fines no lucrativos.

2.7.3. PERIODO DE SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES.

De acuerdo con el artículo 26o., del R.I.A.C., los contribuyentes del impuesto quedan liberados de cumplir las obligaciones relativas, al mismo durante el período que se encuentran en suspensión de actividades, salvo que tengan contribuciones causadas, aún no cubiertas o declaraciones no presentadas a períodos anteriores a la fecha de inicio de la suspensión de actividades. Sin embargo, la liberación de obligaciones, no surtirá efecto cuando los contribuyentes usen o concedan el uso o goce temporal de sus bienes a terceros, durante el período de suspensión de actividades, cuando más del 60% de sus activos sean terrenos, en los cuales estará obligado al pago del impuesto por la totalidad de los activos.

Cuando la suspensión de actividades, comprenda una sola parte del ejercicio, se tendrá la obligación de pagar el impuesto proporcionalmente a dicha parte.

2.8. PERSONAS FÍSICAS Y MORALES EXENTAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Las personas físicas o morales que se dediquen a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, gozan de una exención en el impuesto sobre la renta.

Tratándose de personas físicas, el artículo 77o., fracción XVIII de la L.I.S.R., señala que no se pagará el I.S.R., por actividades señaladas anteriormente, siempre que no excedan de un año de calendario de 20 veces el S.M.G., del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Tampoco pagarán impuesto sobre la renta, por los ingresos que obtengan por el beneficio, conservación, comercialización, almacenamiento e industrialización de sus productos, las personas morales que se señalan a continuación:

Ejidos y comunidades.

Uniones de ejidos y comunidades.

La empresa social, constituida por vecindados e hijos de ejidatarios con derecho a salvo.

Asociaciones rurales de interés colectivo siempre que lleven contabilidad simplificada en los términos el C.F.F., así como, su Reglamento.

Unidad agrícola industrial de la mujer campesina.

Colonias agrícolas y ganaderas.

El hecho de estar exentos de un impuesto, no significa que no sea contribuyente del mismo; el artículo 6o., de la L.I.A.C., señala que no pagarán el impuesto, quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Las personas que están exentas de impuesto sobre la renta, si deberán pagar el impuesto al activo.

CAPITULO III
BASE GRAVABLE E IMPUESTO DEL EJERCICIO

3.1. ESQUEMA GENERAL DE LA BASE GRAVABLE Y DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO.

De acuerdo con el artículo 2o., de la L.I.A.C., el contribuyente determinará el impuesto por los ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo, en el ejercicio, la tasa del 2%; sin embargo, realmente la base del impuesto, no será precisamente el valor del activo en el ejercicio.

** Reforma del 28 de diciembre de 1994.

El artículo 2o., ya citado, se publicó en el D.O.F., en la fecha antes mencionada la cual entró en vigor a partir del 1o. de enero de 1995, la tasa del 1.8%, para los contribuyentes obligados al pago de éste impuesto.

En efecto, el artículo 5o., de la referida Ley, establece que los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México, de residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables.

Todas las deudas pueden ser susceptibles de ser negociables, pero debemos entender que las deudas no se podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, serán aquellas que fueron negociadas.

Tal como lo precisa el primer párrafo del artículo 5o., si una deuda es negociada por ese simple hecho, ya no es susceptible de deducirse del valor del activo en el ejercicio, sin embargo, nosotros consideramos que no solamente podrán deducirse aquellas deudas negociadas con personas que no sean contribuyentes de la L.I.A.C., ya que si son contribuyentes, estas personas a su vez van a considerar las deudas como un activo financiero, lográndose con ello lo que conocemos como simetría fiscal.

Por otro lado, de conformidad con el artículo 14o., del R.I.A.C., también se podrán deducir las deudas contratadas con personas morales no empresas, siempre que sean contribuyentes del impuesto.

La L.I.A.C., no da una definición de lo que se considera Activo, tampoco la L.I.S.R., sin embargo, debemos entender lo que el Boletín A-11 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., define como tal:

"Activo es el conjunto o segmento, cuantificable, de los beneficios económicos, futuros fundamentos esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos."

NOTA: DESPUÉS DE HABER DETERMINADO LOS PROMEDIOS DEL EJERCICIO DE ACTIVOS FINANCIEROS, FIJOS E INVENTARIOS, ASÍ COMO EL PROMEDIO DE LAS DEUDAS, SE DETERMINA A CONTINUACIÓN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO, CON LOS DATOS ANTERIORES:

Promedio de Activos Financieros	N\$	17,329.73
Promedio de Activos Fijos		131,121.55
Promedio de Terrenos		21,708.70
Promedio de Inventarios		37,891.50
Base Gravable	N\$	208,051.48
(-) Deudas		(7,252.58)
Base del Impuesto al Activo		200,798.90
(x) Tasa del Impuesto al Activo		1.8 %
(=) Impuesto del Ejercicio	N\$	3,614.38

3.1.1. EJERCICIOS FISCALES.

El impuesto se causa por ejercicios fiscales, al respecto el artículo 11o., del C.F.F., establece:

Cuando las Leyes Fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades, con posterioridad al 1o. de enero en dicho año, el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse al 31 de diciembre del año de que se trate.

Generalmente todos los ejercicios fiscales comprendan del 1o. de enero al 31 de diciembre de cada año.

3.1.2. EJERCICIOS IRREGULARES.

En el caso de personas morales, puede existir un ejercicio irregular (que no sea de 12 meses), en los siguientes supuestos:

I. Cuando sea el primer ejercicio de actividades, el cual comienza a partir de esa fecha y termina al 31 de diciembre del año de que se trate, cuyo caso no se estará obligado al pago del impuesto, salvo que se trate de una sociedad que surgió con motivo de la fusión o escisión de sociedades, que como ya se señaló si se pagará el impuesto al activo.

II. Tratándose de liquidación, habrá dos ejercicios irregulares, el primero comprenderá desde el 1o. de enero y el día en que se disuelva la sociedad, el segundo a partir de la disolución y durante todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación. En el ejercicio de liquidación no se estará obligado al pago del impuesto, salvo que dicho ejercicio tenga una duración mayor a dos años.

III. La fusionada tendrá un ejercicio irregular, por el período comprendido entre el primero de enero y la fecha de fusión.

IV. En el caso de fusión o escisión, las sociedades que surgen con motivo de las mismas, tendrán un ejercicio irregular, desde la fecha de la fusión o escisión hasta el 31 de diciembre del año en que se trate.

3.1.3. DECLARACIÓN DEL EJERCICIO.

A cuenta del impuesto al activo, se efectuarán pagos provisionales, se deberá presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta, determinando el impuesto del ejercicio. Tratándose de las personas morales, la presentación se efectuará dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio y en el caso de personas físicas durante el período comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente, a aquél por el que se presenta la declaración. En el caso de personas físicas que realicen actividades empresariales y paguen el impuesto sobre la renta, conforme al régimen general, la declaración se presentará durante el período comprendido, entre los meses de enero y abril del año siguiente.

De acuerdo con el último párrafo del artículo 8o., de la L.I.A.C., los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país, que mantengan activos en el país durante un período menor de un año, quedan relevados de efectuar pagos provisionales y únicamente deberán presentar declaración del Impuesto al Activo, a más tardar el mes siguiente a aquél en que retornen dichos bienes al extranjero.

3.2. BASE GRAVABLE DE PERSONAS FÍSICAS.

De conformidad con el último párrafo del artículo 5o., de la L.I.A.C.

Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, además de un monto equivalente a 15 veces el S.M.G., del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando dicho monto sea superior al valor del activo del ejercicio, sólo se podrá efectuar la deducción, hasta por una cantidad equivalente a dicho valor.

Considerando las diferentes áreas geográficas del contribuyente y los salarios mínimos vigentes a partir del 1o. de enero de 1995, las cantidades equivalentes a 15 veces el S.M.G., son:

Área "A"	N\$ 26.45	x	15	x	365	=	N\$ 144,813.75
Área "B"	N\$ 24.50	x	15	x	365	=	N\$ 134,137.50
Área "C"	N\$ 22.50	x	15	x	365	=	N\$ 123,187.50

NOTA: DESPUÉS DE HABER DETERMINADO LOS PROMEDIOS DEL EJERCICIO DE ACTIVOS FINANCIEROS, FIJOS E INVENTARIOS, ASÍ COMO EL PROMEDIO DE LAS DEUDAS, SE DETERMINA A CONTINUACIÓN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO, CON LOS DATOS ANTERIORES, TOMANDO EN CONSIDERACIÓN QUE ES PERSONA FÍSICA:

Promedio de Activos Financieros	N\$	17,329.73
Promedio de Activos Fijos		131,121.55
Promedio de Terrenos		21,708.70
Promedio de Inventarios		37,891.50
Base Gravable	N\$	208,051.48
(-) Deudas		(7,252.58)
(-) 15 Veces el Salario Mínimo General elevado al año		(100,192.50)
Base de Impuesto al Activo		100,606.40
(x) Tasa del Impuesto al Activo		1.8 %
(=) Impuesto del Ejercicio	N\$	1,811.00
		=====

3.2.1. DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO EN CASOS ESPECIALES.

La determinación de la base gravable, así como el impuesto del ejercicio en casos especiales, tales como:

Régimen simplificado.

Contribuyentes que en el ejercicio de 1993 hubieran obtenido ingresos que no excedieron de dicha cantidad N\$ 2'286,187.24.

Opción de quien usa o goza los bienes y de pagar el impuesto al activo, por cuenta de quien otorgó de dicho uso o goce.

Opción de quien transforma o hubieran transformado bienes de inventario que se mantengan en territorio nacional y sean propiedad de residentes en el extranjero.

Opción para reducir el impuesto al activo, de los contribuyentes que haya optado por la deducción del artículo 51o., de la L.I.S.R.

Impuesto del ejercicio en el que se suspendan actividades.

Controladoras y controladas.

Copropiedad, sociedad conyugal, asociación en participación y fideicomisos.

Escisión de sociedades.

Empresas de comercio exterior.

Residentes en el extranjero que mantengan en territorio nacional activos fijos e inventarios.

CAPITULO IV
VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO Y VALOR PROMEDIO DE DEUDAS

4.1. ACTIVOS FINANCIEROS.

La L.I.A.C., no define el concepto de activos financieros, tampoco lo hace la L.I.S.R., pero debemos entender, que se trata de activos monetarios que durante el ejercicio están expresados a valor de pesos corrientes a la fecha de que se trate.

Ya se había comentado que la base gravable del impuesto se determina a promedios. Considerando la fracción I del artículo 2o., de la L.I.A.C., que manifiesta:

I. Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses. Tratándose de acciones, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado en los términos del artículo 3o. de esta Ley.

El promedio mensual de los activos, será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se calculará en los términos que prevé el 2o., párrafo de la fracción III del artículo 7o.-B de la L.I.S.R.

4.1.1. PROMEDIO DE EJERCICIOS DE ACTIVOS FINANCIEROS.

Promedio del Ejercicio = Suma de los promedios mensuales
de Activos Financieros Número de meses del ejercicio.

EJEMPLO: DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO DEL EJERCICIO.

MES	CLIENTES	CUENTAS POR COBRAR	DEUDORES DIVERSOS	TOTAL PROMEDIO
ENE.	3,241.99	11,100.00	300.00	
FEB.	5,100.00	9,150.00	1,000.00	
MAR.	9,200.00	3,200.00	250.00	
ABR.	5,300.00	12,300.00	1,500.00	
MAY.	5,400.00	15,455.00	1,700.00	
JUN.	6,000.00	11,900.00	1,200.00	
JUL.	3,500.00	10,175.00	300.00	
AGO.	4,100.00	9,090.00	1,000.00	
SEP.	6,900.00	12,120.00	250.00	
OCT.	3,500.00	15,250.00	1,500.00	
NOV.	2,050.00	12,500.00	1,650.00	
DIC.	5,000.00	13,875.00	1,900.00	
TOTAL	59,291.99	136,115.00	12,550.00	
ENTRE	12	12	12	
IGUAL	4,940.99	11,342.91	1,045.83	7,329.73
	=====	=====	=====	=====

4.1.2. PROMEDIO MENSUAL DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS.

$$\begin{array}{l} \text{Promedio mensual de} \\ \text{Activos Financieros} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Promedio Mensual de} \\ \text{los Activos Financieros} \\ \text{Contratados con el} \\ \text{Sistema Financiero}^\circ \end{array} + \begin{array}{l} \text{Promedio Mensual de} \\ \text{los Demás Activos Financieros} \end{array}$$

EJEMPLO: PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PROMEDIOS DE ACTIVOS FINANCIEROS.

DÍA	BANAMEX	DÍAS x SALDO DIARIO NUMERO DE DÍAS DEL MES	TOTAL
01 al 11	N\$ 4,727.27		N\$ 51,999.97
12 al 20	2,754.44		24,789.96
21 al 31	2,156.36		23,711.96
			100,501.89
			31
			3,241.99
			=====

4.1.3. PROMEDIO MENSUAL DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS CONTRATADOS CON EL SISTEMA FINANCIERO.

De acuerdo con el 2o., párrafo de la fracción III del artículo 7o.-B de la L.I.S.R., el saldo promedio será la suma de los saldos diarios del mes, dividida entre el número de días que comprenda dicho mes, es decir, 28, 29, y 30 ó 31.

$$\begin{array}{l} \text{Promedio Mensual de} \\ \text{los Activos Financieros} \\ \text{Contratados con el} \\ \text{Sistema Financiero} \end{array} = \frac{\text{Suma de los saldos diarios del mes}}{\text{Número de días del mes.}}$$

4.1.4. PROMEDIO MENSUAL DE LOS DEMÁS ACTIVOS FINANCIEROS.

El promedio mensual de los activos financieros que no estén contratados con el sistema financiero será:

$$\begin{array}{l} \text{Promedio Mensual} \\ \text{de los demás} \\ \text{Activos Financieros} \end{array} = \frac{\text{Saldo al inicio del mes} + \text{Saldo al final del mes}}{2}$$

4.1.5. PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS EN MONEDA EXTRANJERA.

Los activos financieros, denominados en moneda extranjera, se valuarán al tipo de cambio del primer día de cada mes, de conformidad con el último párrafo del artículo 4o., de la L.I.A.C., para este efecto, cuando no sea aplicable el tipo controlado de cambio, se estará al tipo de cambio promedio, para enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito en la ciudad de México.

Si se trata de activos financieros, contratados con el sistema financiero, para determinar el promedio mensual, se sumarán los saldos diarios en la moneda extranjera de que se trate, dividiendo el resultado entre el número de días, que comprenda el mes y el cociente se multiplicará por el tipo de cambio del primer día del mes. El promedio mensual se determina sumando los saldos al inicio y al final del mes, dividiendo el resultado entre dos y el cociente se multiplicará por el tipo de cambio del primer día del mes.

EJEMPLO: DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO MENSUAL EN MONEDA EXTRANJERA.

Suma de saldos diarios del mes:	30,000 dlls.
Saldo al inicio del mes:	20,000 dlls.
Saldo al final del mes:	10,000 dlls.
Mes de noviembre 1995	
Tipo de cambio al 1o. nov. de 1995:	N\$ 7.20 (estimado)
Promedio mensual de los =	30,000 dlls.
activos financieros	30
=	1,000 dlls. x N\$ 7.20
=	N\$ 7,200.00
=====	
Promedio mensual de los	
demás activos financieros =	20,000 dlls. + 10,000 dlls.

	2
=	15,000 dlls. x N\$ 7.20
=	N\$ 108,000.00
	=====

4.1.6. FACTOR DE ACTUALIZACIÓN.

La L.I.A.C., prevé la actualización de bienes u opciones y precisa en período de dicha actualización; sin embargo, no define como determinar el factor de actualización, ni tampoco nos señala, que utilicemos el que contempla el artículo 7o., de la L.I.S.R.

Debido a lo anterior, técnicamente; se tendría que utilizar el que establece el artículo 17-A del C.F.F., dicho artículo señala, que cuando las leyes fiscales así lo establezcan, los valores de bienes u operaciones se actualizarán, aplicando el factor de actualización que se obtendrá dividiendo el I.N.P.C., del mes anterior al más reciente del período, entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.

En 1990, el referido artículo 17-A del C.F.F., establecía, que el factor de actualización se obtendría dividiendo el I.N.P.C., del mes más reciente del período, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período. La modificación de este procedimiento a partir del 1o., de enero de 1991, obedece a que este factor se utiliza para actualizar contribuciones y con la finalidad de que se contara con información disponible, para determinar el factor de actualización se recorrió hacia atrás un mes.

Seguramente al momento de reformar este artículo, el legislador se le olvidó que el factor de actualización también se tenía que utilizar, en este caso, para actualizar los valores que establece la L.I.A.C.

En base al artículo 7o., de la L.I.S.R., en la fracción II establece, que para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un período, se utilizará el factor de actualización que se obtendrá dividiendo el I.N.P.C., del mes más reciente del período, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período. Como se puede apreciar este factor de actualización se determina de igual manera que el que se establecía hasta 1990, en el artículo 17-A del C.F.F., por lo antes expuesto, en nuestra opinión deberá seguirse aplicando lo dispuesto en el artículo antes mencionado, vigente al 31 de diciembre en 1990, a lo que es lo mismo, el del artículo 7o., de la L.I.S.R., para quedar como sigue:

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{I.N.P.C., mes más reciente del período.}}{\text{I.N.P.C., mes más antiguo de dicho período.}}$$

De conformidad con el 2o., párrafo del artículo 20., del C.F.F.

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el I.N.P.C., el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el D.O.F., dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

4.1.7. PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS EN CASO DE EJERCICIOS IRREGULARES.

De acuerdo con el artículo 25-A del R.I.A.C., en el caso de ejercicios irregulares el promedio de activos financieros del ejercicio, se podrá obtener dividiendo la suma de los promedios mensuales del ejercicio entre 12 y el cociente se multiplicará por el número de meses del ejercicio irregular; siempre que el promedio de los inventarios y de las deudas se determine de igual forma.

4.1.8. SE CONSIDERAN ACTIVOS FINANCIEROS.

El artículo 4o., de la L.I.A.C., se consideran activos financieros, los siguientes:

I. Derogada.

II. Las inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México. Las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija, se considerarán activos financieros.

III. Las cuentas y documentos por cobrar, no se consideran cuentas por cobrar, las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades. No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar.

IV. Los intereses devengados a favor, no cobrados.

Los activos financieros denominados en moneda extranjera, se valuarán al tipo de cambio del primer día de cada mes. Para este efecto, cuando no sea aplicable el tipo controlado de cambio, se estará al tipo de cambio promedio para enajenación, con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito de la ciudad de México.

4.2. ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.

De conformidad con el artículo 14o., de la L.I.A.C., expresamente nos remite a la L.I.S.R., para definir lo que se considera activo fijo, gastos y cargos diferidos.

4.2.1. CONCEPTO DE ACTIVO FIJO, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.

De acuerdo con el artículo 42o., de la L.I.S.R., para los efectos de esta Ley se consideran inversiones los activos fijos, los gastos, cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación.

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

Gastos Diferidos: Son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

Cargos Diferidos: Son aquéllos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado, que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

Erogaciones realizadas en períodos preoperativos: Son aquéllas que tienen por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la realización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

4.2.2. ACTIVOS FIJOS, CARGOS Y GASTOS DIFERIDOS, POR LOS QUE SE TENDRÁ QUE CALCULAR EL PROMEDIO.

La fracción II del artículo 2o., del L.I.A.C., se tendrá que calcular el promedio de los siguientes bienes:

I. Activos fijos, gastos y cargos diferidos, adquiridos o efectuados en ejercicios anteriores a aquél por el que se determina el impuesto, y que no haya terminado su deducción en el impuesto sobre la renta.

II. Activos fijos, gastos y cargos diferidos, adquiridos o efectuados durante la primera y segunda mitad del ejercicio, por el que se determina el impuesto, siempre que sean utilizados en el ejercicio.

III. Activos fijos, gastos y cargos diferidos, parcialmente deducibles y no deducibles para efectos de impuesto sobre la renta.

IV. Activos fijos por los que se haya efectuado su deducción en los términos del artículo 51o., de la L.I.S.R.

El promedio se determinará para cada uno de los bienes que integren las inversiones mencionadas.

4.2.3. TIPO DE BIEN.

Se identificará el tipo de bien de que se trate, con la finalidad de conocer el % máximo autorizado de deducción (depreciación o amortización) que autoriza para cada ejercicio la L.I.S.R.

4.2.4. MES Y AÑO DE ADQUISICIÓN.

En función del mes y año de adquisición, se precisará el período de actualización, tanto del saldo por deducir al inicio del ejercicio, como del monto original de la inversión y la deducción de inversiones de cada uno de los bienes que integran el activo fijo, los cargos y gastos diferidos.

4.2.5. MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN.

El 2o., párrafo del artículo 41o., de la L.I.S.R., establece:

El monto original de la inversión comprende 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.

Son los únicos que deben de considerarse como parte del monto original de la inversión; a pesar de que contablemente en dicho monto se hayan incluido gastos tales como:

Intereses pagados al enajenante o por capitales tomados en préstamo.

Honorarios por escrituración.

Gastos por avalúos, en su caso.

Otros gastos incurridos no contemplados en el 2o., párrafo del artículo 41o., de la L.I.S.R.

4.2.6. MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN Y SALDO POR DEDUCIR DE AUTOMÓVILES PARCIALMENTE DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Para 1992, 1993 y 1994:

De conformidad con la fracción II del artículo 46o., de la L.I.S.R., vigente hasta 1994.

II. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de 60 millones de pesos, siempre que sean automóviles utilitarios.

** Reforma del 1o., de julio al 31 de diciembre de 1995.

Su cantidad vigente es N\$ 102,032.00.

Para efectos de esta fracción son automóviles utilitarios, aquellos vehículos que se destinen exclusivamente al transporte de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad del contribuyente, que no se encuentren asignados a una persona en particular, que permanezcan fuera del horario de labores en un lugar específicamente designado para tal efecto, debiendo tener todas las unidades un mismo color distintivo y ostentar en ambas puertas delanteras el emblema o logotipo del contribuyente y en caso de que el contribuyente no cuente con un emblema o logotipo, el total de espacio asignado al mismo, se deberá ocupar con la leyenda automóvil utilitario.

El emblema, logotipo o leyenda que lo sustituya deberá ocupar un espacio mínimo de 40 cm. de largo y 40 cm. de ancho abajo de dicho espacio deberá inscribirse la leyenda propiedad de: seguido del nombre, denominación o razón social del contribuyente que lo deduzca, con letras cuya altura mínima sea de 10 cm., el emblema, logotipo o leyenda deberán ser de un color distintivo y contrastante al color del automóvil.

En ningún caso serán deducibles las inversiones en automóviles comprendidos dentro de la categoría "B" y "C" a que se refiere el artículo 5o., de la Ley de Impuestos Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, L.I.S.T.U.V.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles, siempre y cuando los destinen exclusivamente a dicha actividad.

Nota: Los Automóviles que hayan sido adquiridos a partir del 1o., de Octubre de 1993, se deducirán al 25% para cada ejercicio, en lugar del 20% que sigue siendo aplicable para inversiones en automóviles efectuadas antes de la fecha señalada.

COMENTARIO:

En 1991, para poder determinar el monto original deducible adquiridos en ese año ya que en el mismo no se consideraban automóviles utilitarios, se aplicaba el 80% del valor de adquisición, para que proceda la deducción a partir de 1992, deberá de reunir los requisitos de automóvil utilitario y dicha deducción se calculará sobre el monto original deducible determinado conforme a las reglas vigentes en el año de adquisición.

EJEMPLO 1:

Monto original de la inversión: N\$ 80,000.00.
 Porcentaje máxima autorizada para cada ejercicio: 20%.
 Fecha de adquisición y de utilización: enero de 1991.
 I.N.P.C., mes de adquisición: 68.87
 I.N.P.C., Junio 1995: 137.251

Factor de	I.N.P.C., junio 1995	137.251	=	1.9928
Actualización	I.N.P.C., enero 1991	68.87		=====
Deducción de inversiones:				
Monto original de la inversión			N\$	80,000.00
Por:				
Proporción en que será deducible				80 %
Monto original de la inversión deducible			N\$	64,000.00
Por:				
Porcentaje máximo autorizado				20 %
Deducción de inversiones histórica			N\$	12,800.00
Por:				
Factor de actualización				1.9928
DEDUCCIÓN DE INVERSIONES EN 1995				N\$ 25,507.84
				=====

EJEMPLO 2:

Monto original de la inversión: N\$ 70,000.00
 Porcentaje máxima autorizada para cada ejercicio: 20%
 Fecha de adquisición y de utilización: mayo de 1992
 I.N.P.C., mes de adquisición: 84.32
 I.N.P.C., Junio 1995: 137.251

Factor de	I.N.P.C., junio 1995	137.251	=	1.6277
Actualización	I.N.P.C., mayo 1992	84.32		=====
Deducción de inversiones:				
Límite establecido en ley			N\$	60,000.00
Por:				
Factor de actualización				1.6277
Monto original de la inversión deducible vigente en el mes de adquisición			N\$	97,662.00
Por:				
Porcentaje máximo autorizado				20 %
Deducción de inversiones histórica			N\$	19,532.40
Por:				
Factor de actualización				1.6277
DEDUCCIÓN DE INVERSIONES EN 1995				N\$ 31,792.89
				=====

COMENTARIO:

En este caso, el monto original de la inversión no se actualiza por haberse efectuado la inversión, con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio.

Mitad de la deducción de inversiones en el ejercicio.

$$\frac{5\% \times 4}{12} = 1.67\%$$

Monto original de la inversión	N\$ 50,000.00
Por:	
Porcentaje máximo autorizado	1.67%
Deducción de inversiones histórica	N\$ 835.00
Por:	
Factor de actualización (1)	1.0416
Deducción de inversiones del ejercicio	N\$ 869.74
Por:	
Porcentaje que representa la mitad	50 %

MITAD DE LA DEDUCCIÓN DE
INVERSIONES EN EL EJERCICIO

N\$ 434.87

(1) Factor de Actualización	I.N.P.C., octubre 1995	=	148.3070	=	1.0416
	I.N.P.C., agosto 1995		142.3720		

Promedio del bien en el ejercicio

Monto original de la inversión deducible N\$ 50,000.00

Menos:

La mitad de la deducción de inversiones en el ejercicio en los términos del artículo 41 de la L.I.S.R

434.87

DIFERENCIA

N\$ 49,565.13

N\$ 49,565.13 =

N\$ 4,130.43

12

Cociente

N\$ 4,130.43

Por:

Número de meses de utilización en el ejercicio

4

PROMEDIO DEL BIEN EN EL EJERCICIO

N\$ 16,521.72

4.3. TERRENOS.

Los terrenos son activos, que generalmente se utilizan en las actividades del contribuyente, con la característica de que no se demeriten con el uso o por el transcurso del tiempo, sino que son susceptibles de una plusvalía o minusvalía.

Para los contribuyentes, que se dediquen a la compra y venta de terrenos, al fraccionamiento de lotes, así como, a la realización de desarrollos inmobiliarios, los terrenos representan inventarios de mercancías, sin embargo, para efectos de la L.I.A.C., deberán considerarse como tales, determinando su valor promedio en el ejercicio

conforme al procedimiento aplicable a los terrenos. Cabe mencionar, que de acuerdo con el punto 190 de la Resolución Miscelánea del 31 de marzo de 1993, los contribuyentes que reciban créditos otorgados por el sistema financiero para llevar a cabo desarrollos inmobiliarios de vivienda de interés social en terrenos de su propiedad, podrán calcular el impuesto al activo, que corresponda a dichos terrenos, a partir del 3er. año siguiente a aquél en que se tengan los citados créditos.

4.3.1. PROMEDIO DE TERRENOS.

De acuerdo con la fracción III del artículo 2o., de la L.I.A.C., el monto original de la inversión de cada terreno, actualizado en los términos del artículo 3o., de esta Ley, se dividirá entre 12 y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determina el impuesto.

Y de acuerdo con el III párrafo del artículo 3o., de la L.I.A.C.

El monto original de la inversión en los terrenos se actualizará desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

Con base en lo anterior y a manera de fórmulas, el promedio se determinará de la siguiente manera:

$$\begin{array}{l} \text{Promedio de} \\ \text{terrenos} \end{array} = \frac{\text{Monto original de la inversión actualizado}}{12} \times \begin{array}{l} \text{Número de meses de} \\ \text{Tenencia en el Ejercicio} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Monto original} \\ \text{de la Inversión} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Monto original} \\ \text{de la inversión} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Factor de} \\ \text{actualización} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Factor de} \\ \text{actualización} \end{array} = \frac{\text{I.N.P.C., último mes de la primera mitad del ejercicio}}{\text{I.N.P.C., mes de adquisición}}$$

EJEMPLO: 1 PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL PROMEDIO DE TERRENOS.

M.O.I.	N\$ 13,000.00	F. ADQ. 1o. FEB. 1992
x FAC.	1.6699	FAC JUNIO 1995 = 137.251 = 1.6699
MTO. ACT.	21,708.70	FEB 1992 = 82.19

EJEMPLO: 2 TERRENO ADQUIRIDO EN EJERCICIOS ANTERIORES, TENIÉNDOLO EN PROPIEDAD, DURANTE TODOS LOS MESES DEL EJERCICIO.

Fecha de adquisición: febrero de 1983
Monto original de la inversión: N\$ 10,000.00
Meses de tenencia en el ejercicio: 12
I.N.P.C., mes de adquisición: 1.32
I.N.P.C., mes de junio de 1995: 137.251
Monto original de la inversión actualizado

Factor de	I.N.P.C., junio 1995	137.251	
	=		103.9780
Actualización	I.N.P.C., febrero 1983	1.32	=====
Monto original de la inversión			N\$ 10,000.00
Por:			
Factor de actualización			103.9780
MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN ACTUALIZADO			N\$ 1'039,780.00 =====
Promedio del terreno en el ejercicio	1'039,780	=	N\$ 86,648.33
	12		=====
Cociente			N\$ 86,648.33
Por: Número de meses de tenencia en el ejercicio			12
PROMEDIO DEL TERRENO EN EL EJERCICIO.			N\$ 1'039,780.00 =====

COMENTARIO:

A pesar de que no lo señale el artículo 3o., de la L.I.A.C., nosotros consideramos que si el terreno se adquiere con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto, el monto original de la inversión se considerará sin actualización alguna.

4.4. PROMEDIO DE CONSTRUCCIONES Y TERRENOS CUANDO SE UTILICEN PARCIALMENTE EN ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y EN EL CASO DE CONTRIBUYENTES QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES.

Cuando un inmueble se utilice parcialmente en la realización de actividades empresariales se estará a lo dispuesto por el artículo 7o., del R.I.A.C., el cual se menciona a continuación:

Los contribuyentes determinarán en forma proporcional el monto original de la inversión del terreno y el saldo por deducir de las construcciones base del impuesto, a que se refiere el artículo 2o., fracciones II y III de la Ley.

La proporción del inmueble que se destine a las actividades empresariales, se calcularán dividiendo la suma y los metros cuadrados de construcción que tenga el local donde se realicen dichas actividades y de los metros cuadrados de terreno sin construcciones dedicado a las mismas actividades, entre la suma del total de metros cuadrados de construcción que tenga el inmueble con el total de metros cuadrados sin construcción.

En el procedimiento del artículo 7o., del R.I.A.C., será aplicable en los siguientes casos:

I. Para las personas físicas que realicen actividades empresariales y que utilicen para ello sólo una parte de sus inmuebles.

II. Las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, o las personas físicas que realicen actividades empresariales, que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles a otros contribuyentes del impuesto al activo, están obligados al pago del mismo únicamente por esos bienes, si sólo parte de los inmuebles que otorgan en uso o goce por los que sí deba pagar el impuesto al activo, tendrán que determinar la proporción que dicha parte representa con respecto a la totalidad del inmueble.

4.5. INVENTARIOS.

De acuerdo con el párrafo 7o., del Boletín C-4 "Inventarios", de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., nos manifiesta que:

" El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancías o las refacciones para mantenimiento que se consume en el ciclo normal de operaciones."

4.5.1. MATERIA PRIMA.

Es el conjunto de bienes que se convierten en productos terminados a través de un proceso de transformación mediante el uso de la mano de obra y de los costos indirectos de fabricación. El costo de la materia prima incluye el precio de adquisición, más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usadas en el proceso de transformación, es decir, fletes, acarreos, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, etc.

El inventario de materia prima, representa la parte que se tienen disponible al término del ejercicio para ser transformada.

4.5.2. PRODUCCIÓN EN PROCESO.

El inventario de producción en proceso, representa la materia prima que se encuentra en un proceso de transformación, adicionada con la parte proporcional de mano de obra y de costos indirectos de fabricación, al cierre del ejercicio. Dicha parte proporcional se valorará en función en los diferentes grados de avance con respecto al costo total del producto.

4.5.3. ARTÍCULOS TERMINADOS.

El inventario de artículos terminados, comprende aquellos artículos disponibles para su venta al momento del cierre del ejercicio, tratándose de industrias, el valor registrado equivale al costo de transformación y si se trata de un comercio, el valor representa el precio de adquisición.

4.5.4. MATERIALES.

Son aquellos artículos, como refacciones para mantenimiento, empaques o envases de mercancías, en general los que se incluyan en forma indirecta en el producto final. El inventario de materiales al término del ejercicio, representa la parte que no ha sido utilizada a esa fecha y su costo incluye además del precio de adquisición, los gastos adicionales incurridos para tenerlos disponibles.

4.5.5. MERCANCÍAS EN TRANSITO Y MERCANCÍAS EN EL EXTRANJERO.

Las mercancías en tránsito en el país o en el extranjero ya son propiedad del contribuyente del impuesto al activo y deberán ser consideradas como inventario.

Las mercancías propiedad del contribuyente que mantengan en el extranjero, ya sea en alguna sucursal, o para su exhibición, también formarán parte de la base gravable del impuesto al activo, ya que de acuerdo con el artículo 1o., de la L.I.A.C., los residentes en México pagarán el impuesto por la totalidad de su activo, dependientemente de su ubicación.

4.5.6. PROMEDIO DE INVENTARIOS.

Desde el punto de vista del impuesto sobre la renta, no existen inventarios, ya que todas las compras representan una deducción autorizada en el ejercicio en que se adquieran, sin embargo, para efectos del impuesto al activo, se deberán llevar un control y valuación de los inventarios.

En efecto, el artículo 2o., de la L.I.A.C., precisa que los inventarios forman parte del valor del activo en el ejercicio, cuyo promedio en el mismo se calculará de acuerdo con la fracción IV.

IV. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implantado, y se sumarán y el resultado se dividirá entre 2.

El inventario inicial, será el inventario final que correspondió al ejercicio inmediato anterior.

Promedio de Saldo al inicio del ejerc. + Saldo final del ejerc.

$$\text{Inventarios} = \frac{\text{Saldo al inicio del ejerc.} + \text{Saldo final del ejerc.}}{2}$$

E J E M P L O : DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO DE INVENTARIOS.

SALDO AL 31 DE DICIEMBRE DE

	1993	1995		T. PROM.
Materias Primas	N\$ 9,333.00	N\$ 9,000.00 / 2	=	9,566.50
Producción en Proceso	7,500.00	10,000.00 / 2	=	8,750.00
Productos terminados	5,150.00	6,500.00 / 2	=	5,825.00
Artículo terminados	6,250.00	9,250.00 / 2	=	7,750.00
Materiales	4,500.00	7,500.00 / 2	=	6,000.00
	<hr/>	<hr/>		<hr/>
	N\$ 32,632.00	+ 43,150.00 / 2	=	337,891.50
				<hr/> <hr/>

PROMEDIO DE INVENTARIOS EN EL CASO DE EJERCICIO IRREGULARES.

De conformidad con el artículo 25-A del R.I.A.C., en el caso de ejercicios irregulares el promedio de inventarios del ejercicio se podrá obtener dividiendo el promedio del ejercicio entre 12 y el cociente se multiplicará por el número de meses del ejercicio irregular; siempre que el promedio de los activos financieros y de las deudas se determine de igual forma.

4.6. DEUDAS.

Las deudas conforman el pasivo y representan las obligaciones presentes provenientes de operaciones o transacciones pasadas, tales como, la adquisición de mercancías o servicios, pérdidas o gastos en que se han incurrido, o por la obtención de préstamos para el financiamiento de los bienes que constituyen el activo.

4.6.1. REQUISITOS DE LAS DEUDAS.

El artículo 5o., de la L.I.A.C., los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de personas físicas o morales residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables.

Se entiende por empresa a la persona física o moral que realice actividades empresariales, por lo que las deudas que se tengan en personas que no realicen dichas actividades no se podrán disminuir del valor del activo en el ejercicio.

No obstante lo anterior, el artículo 14o., del R.I.A.C., dispone que los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, también las deudas contratadas con personas morales no empresas, siempre que éstas sean contribuyentes del impuesto al activo.

La razón por la cual no se permite la disminución de la totalidad de las deudas, es por que no existiría "simetría fiscal", la cual consiste en este caso, en que la persona beneficiaria de la deuda a su vez la considerará como un activo, situación que no es posible cuando las deudas son contratadas con quien no es contribuyente del impuesto al activo.

4.6.2. PROMEDIO DEL EJERCICIO DE LAS DEUDAS.

De conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 5o., de la L.I.A.C.

Para los efectos de este artículo, los contribuyentes deducirán el valor promedio de las deudas en el ejercicio de que se trate. Dicho promedio se valorará sumando los promedios mensuales de los pasivos y dividiendo el resultado entre el número de meses que comprende el ejercicio. Los promedios se determinarán sumando los saldos al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre 2.

$$\text{Promedio del Ejercicio de las Deudas} = \frac{\text{Suma de los promedios mensuales}}{\text{Número de meses del ejercicio}}$$

EJEMPLO: DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO DE LAS DEUDAS.

MES	PROVEEDORES NACIONALES	ACREEDORES DIVERSOS	PROMEDIO DE DEUDAS
ENE	2,000.00	4,500.00	
FEB	2,250.00	6,000.00	
MAR	3,300.00	8,000.00	
ABR	2,885.00	5,000.00	
MAY	2,170.00	1,750.00	
JUN	2,170.00	4,250.00	
JUL	3,670.50	6,750.00	
AGO	3,160.50	4,500.00	

SEP	2,875.00		3,250.00	
OCT	2,800.00		6,500.00	
NOV	1,750.00		4,750.00	
DIC	1,500.00		750.00	
	<u>30,531.00</u>		<u>56,500.00</u>	
ENTRE	<u>12</u>		<u>12</u>	
=	2,544.25	+	4,708.33	= 7,252.58

Promedio Mensual de las Deudas = $\frac{\text{Saldo al inicio del mes} + \text{Saldo al final del mes}}{2}$

EJEMPLO: PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL PROMEDIO MENSUAL.

SALDO INICIAL	+	SALDO FINAL	ENTRE 2	=	PROMEDIO MENSUAL
2,500.00		1,500.00			2,000.00
1,500.00		3,000.00			2,550.00
3,000.00		3,600.00			3,300.00
3,600.00		2,170.00			2,885.00
2,170.00		2,170.00			2,170.00
2,170.00		2,170.00			2,170.00
2,170.00		4,171.00			3,170.50
4,171.00		2,152.00			3,160.50
2,150.00		3,600.00			2,875.00
3,600.00		2,000.00			2,800.00
2,000.00		1,500.00			1,750.00
1,500.00		1,500.00			1,500.00
SUMA DE PROMEDIOS MENS.					<u>30,531.00</u>

4.6.3. PROMEDIO DE DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA.

Las deudas contratadas en moneda extranjera se podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, siempre que dichas deudas cumplan con los requisitos ya señalados, sin embargo, la L.I.A.C., su Reglamento contienen las reglas para su valuación, por analogía consideramos que el procedimiento a seguir es el que precisa el último párrafo del artículo 4o., de dicha Ley, relativo a los activos financieros; el cual consiste en valuarlos al tipo de cambio del primer día de cada mes. Para este efecto, cuando sea aplicable al tipo controlado de cambio, se estará al tipo de cambio promedio por enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito en la ciudad de México.

4.6.4. PROMEDIO DE DEUDAS EN CASO DE EJERCICIO IRREGULARES.

De conformidad con el artículo 25-A de la R.I.A.C., en el caso de ejercicios irregulares el promedio de deudas del ejercicio se podrá obtener dividiendo el promedio del ejercicio, entre 12 y el cociente se multiplicará por el número de meses del ejercicio irregular; siempre que el promedio de los activos financieros y de los inventarios se determine de igual forma.

CAPITULO V
BASE GRAVABLE E IMPUESTO DEL EJERCICIO EN CASOS ESPECIALES.

5.1. CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

De conformidad con el artículo 12o., de la L.I.A.C.

Los contribuyentes que paguen el impuesto sobre la renta, conforme al régimen simplificado contenido en la sección II del Capítulo 6o., del Título IV o del Título II-A de la Ley de la materia determinarán el valor del activo en ejercicio, sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, los promedios se calcularán conforme a lo siguiente:

I. El saldo promedio de los activos financieros, se calculará sumando los saldos de éstos al último día de cada mes del ejercicio y dividiendo el resultado entre 12.

II. Tratándose de los activos fijos, gastos, cargos diferidos y de terrenos, el saldo promedio se calculará multiplicando el monto original de la inversión de cada uno de los activos y terrenos por el factor de la tabla de activos fijos, gastos, cargos diferidos y terrenos, que dé a conocer la S.H.C.P., sumando el resultado obtenido por cada uno.

III. Tratándose de inventarios, se sumará el valor de éste al inicio y al final del ejercicio, valuados conforme al artículo 3o., de la Ley, el resultado se dividirá entre 2.

La S.H.C.P., dará a conocer anualmente la tabla de factores de activos fijos, gastos y cargos diferidos a que se refiere la fracción II de este artículo, tomando en consideración el año en que se adquirieron o se aportaron los activos, las tasas máximas de deducción previstas en los artículos 43, 44 y 45o., de la L.I.S.R., el factor de actualización que les correspondería a dichos bienes si se hubieran adquirido en el sexto mes de cada año.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo y que obtengan ingresos exclusivamente por la realización de actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, considerarán como valor de su activo en el ejercicio, el valor catastral de sus terrenos que sirva de base para determinar el impuesto predial, el cálculo de este impuesto se hará sin incluir maquinaria y equipo.

Desde luego, que el valor del activo en el ejercicio se le disminuirá el promedio de las deudas, y en el caso, tratándose de personas físicas además el equivalente a 15 veces el S.M.G., del área geográfica del contribuyente elevado al año.

5.1.1. PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS.

Los activos financieros que se consideran serán los señalados en el artículo IV de la L.I.A.C., su promedio se determinará conforme a lo siguiente:

$$\begin{array}{l} \text{Promedio del ejercicio} \\ \text{de Activos Financieros} \end{array} = \frac{\text{Suma de los saldos al último día} \\ \text{de cada mes del ejercicio}}{12}$$

No importa que los activos financieros estén contratados con el sistema financiero o no, ni se tendrá que determinar el predio mensual, simplemente se suman los saldos al último día de cada mes del ejercicio y el resultado se dividirá entre 12.

5.1.2. PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS, CARGOS DIFERIDOS Y DE TERRENOS.

El promedio de activos fijos, gastos, cargos diferidos y de terrenos en el ejercicio se determinará conforme a lo siguiente:

Promedio del ejercicio	=	Suma de los promedios de cada bien de activos fijos, gastos, terrenos y cargos diferidos.
Promedio de cada bien	=	Monto original de la inversión x Factor de la S.H.C.P.

No será necesario determinar el saldo por deducir al inicio del ejercicio actualizado, ni el 50% de la deducción de inversiones en el mismo, ya que el factor de la S.H.C.P., contempla el año de adquisición o de aportación, los porcentajes máximos de deducción autorizados para cada ejercicio y el factor de actualización, considerando en todos los casos que los bienes se adquirieron o aportaron en el mes de junio del año de que se trate.

El punto 196 de la Resolución Miscelánea del 31 de marzo de 1993, las tablas de factores están contenidas en el anexo 27 de la referida Resolución, el cual fue publicado el 3 de abril de 1993.

5.1.3. BASE GRAVABLE E IMPUESTO DEL EJERCICIO DE CONTRIBUYENTES DEDICADOS EXCLUSIVAMENTE A LA AGRICULTURA, GANADERÍA O SILVICULTURA.

Los contribuyentes personas morales o físicas, que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, considerarán como valor de su activo en el ejercicio el valor catastral de sus terrenos, que sirvan de base para determinar el impuesto predial. Esto significa que los activos financieros, los activos fijos, gastos y cargos diferidos así como los inventarios no formarán parte de la base gravable y los terrenos no se actualizarán. En todos los casos el valor catastral de los terrenos resulta muy inferior al que se tendría que utilizar el factor de la tabla 196 de la Resolución Miscelánea.

La L.I.A.C., no precisa qué se debe de entender por contribuyentes dedicados a las actividades ya mencionadas, pero por analogía habrá que considerar lo que la L.I.A.C., define como tal. El último párrafo del artículo 13 de la Ley, establece que se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales.

Tratándose de personas físicas la base gravable se determinará disminuyéndole al valor catastral de los terrenos, el equivalente a 15 veces el S.M.G., del área geográfica del contribuyente elevado al año.

De conformidad con el artículo 2o.-A de la L.I.A.C.

Tratándose en el caso, de que en un ejercicio, los contribuyentes del impuesto sobre la renta, tengan derecho a la reducción de dicho impuesto en los términos de la Ley respectiva, podrán reducir los pagos provisionales del impuesto establecido en esta Ley, así como el impuesto del ejercicio, en la misma proporción en que se reduzca el citado impuesto sobre la renta a su cargo.

5.1.4. BASE GRAVABLE E IMPUESTO DEL EJERCICIO QUE NO SE DEDIQUEN EXCLUSIVAMENTE A ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS O SILVÍCOLAS.

Los contribuyentes que no se dediquen exclusivamente a dichas actividades estarán a lo siguiente:

I. Tratándose de personas morales, no pagarán el impuesto sobre la renta, conforme al régimen simplificado, luego entonces, lo pagarán, de acuerdo con las disposiciones del Título II de la L.I.S.R., por lo que tendrá que

determinar el impuesto al activo, del ejercicio en los términos del artículo 2o., de la L.I.A.C., el cual ya fue analizado en los Capítulos III y IV. Pero sí tendrán derecho a la reducción del impuesto al activo, del ejercicio en las proporciones que señale el artículo 13 de la L.I.S.R., las cuales son:

25% si los contribuyentes industrializan sus productos.

25% si los contribuyentes realizan actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.

Con respecto al acreditamiento de las inversiones, a pesar de que no se establece expresamente, se podrá hacer por aquéllas que estén relacionadas con las actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas y contra la proporción del impuesto al Activo, que corresponda a las actividades mencionadas.

II. En el caso de personas físicas, se pagará el impuesto sobre la renta, conforme al régimen simplificado exclusivamente por las actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas. Consecuentemente el valor del activo en el ejercicio se determinará considerando la totalidad de los activos que intervienen en la base del impuesto, teniendo derecho a la reducción del impuesto al activo, en los términos de la fracción I del artículo 143o., de la L.I.S.R., dicha reducción será de un 50%.

5.1.5. BASE GRAVABLE E IMPUESTO DEL EJERCICIO DE CONTRIBUYENTES QUE SE DEDIQUEN A ACTIVIDADES PESQUERAS.

Los contribuyentes personas morales o físicas que se dediquen a realizar actividades pesqueras, podrán considerar como valor del activo en el ejercicio, el valor de los bienes asentado en la relación de bienes y deudas, en su caso. Así mismo, también tienen derecho a la reducción del impuesto al activo, de las mismas proporciones y en los mismo términos que establecieron para los contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería o silvicultura.

5.2. IMPUESTO DEL EJERCICIO EN EL QUE SE SUSPENDAN ACTIVIDADES.

En el Capítulo II, se mencionó que no se pagará el impuesto al activo, en el período de suspensión de actividades, excepto cuando los contribuyentes usen o concedan el uso o goce temporal de sus bienes a terceros, o cuando más del 60% de sus activos sean terrenos, sin embargo, en el ejercicio en el que se suspendan las actividades se pagará el impuesto conforme a lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 26o., del R.I.A.C., que a continuación se señala:

En el caso de que la suspensión de actividades comprenda sólo una parte del ejercicio, el impuesto del mismo se calculará dividiendo el importe del impuesto que hubiera correspondido en el caso de no haber suspendido actividades, entre el número de días comprendidos en el ejercicio, el resultado se multiplicará por el número de días del mismo en que sí tuvo actividades el contribuyente.

CAPITULO VI
PAGOS PROVISIONALES

6.1. PERSONAS MORALES

De acuerdo con el artículo 7o., de la L.I.A.C., las personas morales del Título II de la L.I.S.R., efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Sin embargo, si el día 17 es inhábil, en los términos del artículo 12o., del C.F.F., se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, así como cuando sea viernes el último día de plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

El pago provisional se determinará dividiendo entre 12 el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, el cociente se multiplicará por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes a que se refiere el pago, contra el impuesto que resulte se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados con anterioridad, correspondientes al ejercicio por el que se pague el impuesto.

El impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará con el siguiente factor de actualización:

$$\begin{array}{l} \text{Factor} \\ \text{de} \\ \text{Actualización} \end{array} = \frac{\text{I.N.P.C., del último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto}}{\text{I.N.P.C., del último mes del penúltimo ejercicio anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto}}$$

Se establece en el sexto párrafo del artículo 7o., que los meses comprendidos entre el inicio del ejercicio por el cual se efectuarán los pagos provisionales y el mes en que se presente la declaración del ejercicio inmediato anterior, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior.

De la redacción del sexto párrafo del artículo 7o., se desprende que si la declaración del ejercicio inmediato anterior se presenta después de los tres meses de plazo que se tienen, hasta entonces no se presente dicha declaración, los pagos provisionales se efectuarán en la misma cantidad en que se hicieron en el ejercicio anterior.

Congruentemente, con la filosofía que entraña la L.I.A.C., de acreditar el impuesto sobre la renta, causado en el ejercicio contra el impuesto al activo, causado en el mismo, de acuerdo con el antepenúltimo párrafo del artículo 9o., de la referida Ley, los contribuyentes podrán también acreditar contra los pagos provisionales que tengan que efectuar en el impuesto al activo, los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, cuando en la declaración de pago provisional no se pueda acreditar la totalidad del impuesto sobre la renta, efectivamente pagado, el remanente se podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales.

** Reforma del 28 de diciembre de 1994.

6.1.1. PAGOS PROVISIONALES DEL PRIMER EJERCICIO.

De conformidad con el VII párrafo del artículo 7o., de la L.I.A.C.

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

Además nos indica, que el contribuyente deberá tener determinado el impuesto del ejercicio inmediato anterior a más tardar el día 17 de febrero de 1994, fecha en la que tiene que efectuar su primer pago provisional mensual. Esto no resulta congruente si se toma en cuenta que de haber estado obligado al pago de impuesto en 1993, la declaración del ejercicio tendría que presentarla a más tardar el 31 de marzo de 1994. Lo lógico hubiera sido que el primer pago provisional comprendiera los meses de enero, febrero y marzo.

6.2. OPCIÓN PARA LAS PERSONAS MORALES DE EFECTUAR LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO AL ACTIVO EN FORMA "CONJUNTA", ASÍ COMO EL AJUSTE A LOS MISMO.

A partir del 1o., de enero de 1991, se adicionaron a la L.I.A.C., los artículos 7o.-A, 7o.-B y 8o.-A, los cuales disponen una opción para las personas morales consistente en efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo y del impuesto sobre la renta, así como los ajustes a los pagos de este último impuesto.

6.2.1. PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Se podrán efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo y del impuesto sobre la renta, que resulten en los términos de los artículos 12o., de la L.I.S.R., y 7o., de la L.I.A.C., de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 7o.-A de la L.I.A.C., el cual consiste en lo siguiente:

I. Se comparará el pago provisional del impuesto al activo, determinado conforme al artículo 7o., de la L.I.A.C., con el pago provisional del impuesto sobre la renta, calculado según lo previsto en la fracción III de l artículo 12o., de la L.I.S.R., sin considerar el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados en los meses anteriores del mismo ejercicio.

** Reforma del 28 de diciembre de 1994. La fracción III del artículo 12o., de la L.I.S.R

II. El pago provisional se hará por la cantidad que resulte mayor, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad conforme a este procedimiento.

6.2.2. AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME AL ARTICULO 7o-B DE LA L.I.A.C.

Cuando se haya optados por efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo y del impuesto sobre la renta, en forma conjunta, de acuerdo con el artículo 7o.-B de la L.I.A.C., el ajuste a los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, así como los pagos provisionales de este impuesto correspondientes al período del ajuste, se efectuarán, conforme a lo siguiente:

I. Se comparará el pago provisional del impuesto al activo, determinado conforme al artículo 7o., de la L.I.A.C., correspondiente al período por el que se efectúa el ajuste, con el monto del ajuste en el impuesto sobre la renta, calculado según lo previsto por el artículo 12-A de la L.I.S.R., sin considerar el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados en meses anteriores del mismo ejercicio.

II. El pago del ajuste en el impuesto sobre la renta y del pago provisional del impuesto al activo, se hará por la cantidad que resulte mayor, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad conforme al artículo 7o.-A de la L.I.A.C.

III. La cantidad a cargo se enterará con el pago provisional correspondiente al mes de julio, tratándose de un ejercicio regular y a más tardar el 17 de agosto.

6.3. PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL RÉGIMEN GENERAL DE LEY.

El artículo 7o., de la L.I.A.C., las personas físicas que realicen actividades empresariales conforme al régimen general de la L.I.S.R., efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél el que corresponda el pago.

En el punto 6o., de la Resolución Miscelánea para 1993, se precisa que las personas físicas podrán presentar sus declaraciones provisionales a más tardar el día 19, en lugar del día 17, del mes de que se trate o con posterioridad a dicho día 19, en el que les corresponda, considerando el sexto dígito numérico de la clave de su R.F.C., conforme a lo siguiente:

Sexto dígito numérico de la clave del registro federal de contribuyentes	único día opcionalmente se podrá presentar la declaración con posterioridad al día 19
1 y 2	Primer día hábil siguiente
3 y 4	Segundo día hábil siguiente
5 y 6	Tercer día hábil siguiente
7 y 8	Cuarto día hábil siguiente
9 y 0	Quinto día hábil siguiente

6.4. OPCIÓN PARA DISMINUIR EL MONTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES.

De conformidad con el antepenúltimo párrafo del artículo 7o., de la L.I.A.C., los contribuyentes podrán disminuir el monto de los pagos provisionales cumpliendo los requisitos que señala el artículo 18o., del R.I.A.C., que a continuación se indica:

Referente a los contribuyentes, que estimen justificadamente que el impuesto del ejercicio será inferior en más de un 10% del impuesto actualizado determinado correspondiente al ejercicio regular inmediato anterior, previa autorización, podrán disminuir el monto de los pagos provisionales que les correspondan.

La autorización respectiva se solicitará a la autoridad administradora del impuesto, correspondiente al domicilio del contribuyente, a más tardar el día 15 del primer mes del período por el que se solicite la disminución del pago, mediante la forma oficial que al efecto publica la Secretaría.

Los contribuyentes estarán obligados a calcular en la declaración del ejercicio los pagos provisionales que les hubieran correspondido, conforme a lo siguiente:

- I. Determinarán el impuesto del ejercicio en el que se disminuyeron los pagos provisionales.
- II. La cantidad que resulte de disminuir al impuesto del ejercicio los pagos provisionales no reducidos, se dividirá entre el número de meses en que redujeron dichos pagos.
- III. El importe que se tenga conforme a la fracción anterior se comparará contra cada uno de los pagos provisionales disminuidos y cuando resulte que éstos se cubrieron en una cantidad menor a ese importe, por la diferencia se cubrirán recargos en los términos del C.F.F.

6.5. OPCIÓN PARA REDUCIR EL MONTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES TRATÁNDOSE DE CONTRIBUYENTES QUE HAYAN OPTADO POR LA DEDUCCIÓN DEL ARTICULO 51 DE LA L.I.S.R.

La opción que tienen los contribuyentes que hayan optado por la deducción del artículo 51o., de la L.I.S.R., de reducir el impuesto al activo del ejercicio, ahora comentaremos lo relativo a la reducción de los pagos provisionales.

De acuerdo con la fracción I del artículo 23o., del R.L.I.A.C.

En el caso, de los contribuyentes, podrán reducir los pagos provisionales del impuesto, así como el impuesto del ejercicio conforme a lo siguiente:

I. En el caso de que en el ejercicio deduzcan la inversión de bienes en los términos del artículo 51o., de la L.I.S.R., la reducción será la cantidad que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10., de la referida Ley, a la diferencia que se obtenga de restar al importe de la deducción de inversiones hecha en los términos del mencionado artículo 51o., el importe de la deducción que la inversión de los mismos bienes hubiera correspondido en el ejercicio, de aplicarle el artículo 41o., de la Ley citada.

Cuando el importe de la reducción del impuesto que proceda en los términos de esta fracción, sea superior al impuesto que sin efectuar la reducción hubiera correspondido en el ejercicio, por la diferencia se podrán reducir los pagos provisionales del impuesto, así como el del ejercicio, correspondiente a los 5 ejercicios siguientes, para lo cual se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que se determino la reducción hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se aplique contra los pagos provisionales del impuesto.

6.6. PAGOS PROVISIONALES DEL EJERCICIO EN EL QUE SE SUSPENDAN ACTIVIDADES.

El artículo 26o., de la R.I.A.C., los contribuyentes quedan liberados de cumplir las obligaciones del L.I.A.C., durante el periodo que se encuentran en suspensión de actividades.

Según lo establece el 2o., párrafo del referido artículo 26o., del R.L.I.A.C.

Cuando la suspensión de actividades, comprenda sólo una parte del periodo por el cual se debe efectuar pago provisional del impuesto, dicho pago se calculará dividiendo el importe del pago provisional que hubiera correspondido en caso de no haber suspendido actividades, entre el número de días comprendido en dicho periodo, el resultado se multiplicará por el número de días del periodo en que sí tuvo actividades el contribuyente.

6.7. CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

Las personas físicas y morales que paguen el impuesto sobre la renta, conforme al régimen simplificado, calcularán los pagos provisionales del impuesto al activo, en los términos ya comentados en los puntos anteriores de este Capítulo.

6.7.1. PERSONAS FÍSICAS.

Las personas físicas del régimen simplificado, efectúan sus pagos provisionales del impuesto sobre la renta en forma trimestral y en las fechas que señala el artículo 119-L de la L.I.S.R., las cuales se aprecian en el cuadro siguiente:

Primera Letra del R.F.C.	Primer Trimestre (ene-mar)	Segundo Trimestre (abr-jun)	Tercer Trimestre (jul-sep)	Cuarto Trimestre (oct-dic)
"A" a "G"	Mayo	Agosto	Noviembre	Febrero
"H" a "O"	Junio	Septiembre	Diciembre	Marzo
"P" a "Z"	Julio	Octubre	Enero	Abril

Dependiendo de la primera letra de la clave del R.F.C., de la persona física y de acuerdo con el primer trimestre de que se trate se determinará el mes en que se tienen que efectuar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

De acuerdo con la fracción del artículo 119-L de la L.I.S.R., las declaraciones de pago provisional, se presentaran en el mes que corresponda y a más tardar en el día cuyo número sea igual al de nacimiento del contribuyente, aclarándose que cuando el día sea el 29, 30 ó 31 y el mes de que se trate no contenga dicho día, el pago se efectuará el último día del mes.

6.7.2. PERSONAS MORALES.

En la Resolución del 30 de marzo de 1993, para ciertos contribuyentes personas morales se establecen las siguientes opciones para el entero de los pagos provisionales:

Sector	Opción
Silvicultura y pesca	Entero trimestral o cuatrimestral, a más tardar el día 17 del mes siguiente del período al que corresponda el pago provisional.
Autotransporte de carga de materiales para construcción, productos del campo, carga general, carga urbana y grúas autotransporte de carga federal autotransporte de pasajeros urbano y suburbanos y sociedades cooperativas de producción.	Entero trimestral, a más tardar el día 17 del mes siguiente al trimestre al que corresponda el pago provisional.
Autotransporte foráneo de pasaje y turismo.	Entero mensual, a más tardar el día 17 del 2o., mes siguiente al mes que corresponda el pago provisional.

6.8. PAGOS PROVISIONALES DE PERSONAS FÍSICAS QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES.

Las personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, calcularán los pagos provisionales del impuesto al activo, en los mismos términos ya comentados en los puntos anteriores de este Capítulo y de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 10., de la L.I.A.C., contra los pagos provisionales se podrá acreditar los que efectúen en el impuesto sobre la renta, en los términos del Capítulo III del Título IV de la L.I.S.R.

Los pagos provisionales del impuesto al activo, se deberán efectuar en forma trimestral en las mismas fechas de pago que se establecen en el impuesto sobre la renta, al respecto, el artículo 92o., de la L.I.S.R., señala que los pagos provisionales del impuesto sobre la renta se efectuarán a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, siendo aplicable lo dispuesto en el punto 6o., de la Resolución Miscelánea de 1993, consistente en poder efectuar los pagos provisionales el día 19 o el siguiente día hábil de acuerdo con el sexto dígito numérico de la clave del R.F.C., si el día 19 es inhábil, en los términos del artículo 12o., del C.F.F., se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, así como cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba de presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

De acuerdo con el artículo 19-A del R.I.A.C., quedan relevados de efectuar los pagos provisionales los contribuyentes personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles que se encuentren en los siguientes supuestos:

I. Cuando otorguen el uso o goce temporal de inmuebles a personas morales, por lo que respecto a dichos inmuebles. En el caso de que una persona física a la vez otorgue el uso o goce temporal de inmuebles a personas morales y a personas físicas contribuyentes del impuesto al activo, sólo efectuará el pago provisional por los inmuebles o parte de los mismo que sean otorgados en uso o goce a personas físicas. En su caso, los contribuyentes estarán obligados a pagar el total del impuesto del ejercicio en la declaración anual, pudiendo acreditar contra el mismo, el impuesto sobre la renta, efectivamente pagado correspondiente a los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles a contribuyentes del impuesto al activo.

II. Cuando no estén obligados a efectuar pagos provisionales en el impuesto sobre la renta, de acuerdo con el último párrafo del artículo 92o., de la L.I.S.R., no se tiene obligación cuando los ingresos anuales totales por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido del doble del S.M.G., del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Es importante aclarar, que las personas físicas determinan su pago provisional del impuesto sobre la renta, sobre el total de los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles; sin embargo, si parte de los ingresos provienen de inmuebles por los que no se está obligado al pago del impuesto al activo, no podrán acreditar el monto total del pago provisional del impuesto sobre la renta.

6.9. DECLARACIÓN DE PAGO PROVISIONAL.

Las personas físicas y morales efectuarán sus pagos provisionales utilizando la forma 1 "Pagos Provisionales, Parcialidades y Retenciones de Impuestos Federales."

Las declaraciones de pago provisional serán presentadas ante las instituciones de crédito autorizadas, mismas que se relacionan con el anexo 5o., de la Resolución Miscelánea para 1993, el cual fue publicado en el D.O.F., el día 2o., de abril de 1993.

La fracción I del punto 67 de la referida Resolución indica que, las instituciones de crédito autorizadas que se encuentren en la circunscripción territorial de la Administración Local de Recaudación donde esté establecido el domicilio fiscal del contribuyente, del responsable solidario o del obligado por la Ley, recibirán las declaraciones aun cuando se presenten sin pago, incluyendo las complementarias, las del ejercicio que termina por liquidación, así como las extemporáneas, inclusive cuando su presentación haya sido requerida por la autoridad.

Cuando el contribuyente efectúe el pago por medio de cheque, lo expedirá a nombre de la Tesorería de la Federación por el importe de las contribuciones y de los accesorios generados, en su caso, manifestados en su declaración. Una de las reformas al artículo 31o., del C.F.F., vigente a partir del 1o., de enero de 1991, es la de no presentar declaraciones de pago provisional cuando el contribuyente no tenga impuesto a cargo ni saldo a favor, en todos los casos se tendrá que presentar la primera declaración sin pago, cuando se presente una declaración de pago provisional sin impuesto a cargo, se presumirá que no existe impuesto a pagar en las declaraciones de pago provisional posteriores que no sean presentadas.

Es importante mencionar, que de acuerdo con la fracción VII del artículo 81o., del C.F.F., se considera una infracción, presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor siempre que la declaración inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor.

El punto 55 de la Resolución Miscelánea del 31 de marzo de 1993, en relación con la presentación de la primera declaración provisional sin impuesto a cargo o saldo a favor, establece que las posteriores que pueden presentarse sin pago, sin ser sancionadas son:

Declaración de una provisional complementaria.

La primera declaración provisional del ejercicio, aun cuando la última declaración provisional del ejercicio inmediato anterior se haya presentado en ceros.

El ajuste a los pagos provisionales de los impuesto de impuesto sobre la renta y al impuesto al activo.

Cuando en la declaración de pagos provisionales se tenga que pagar por unos conceptos y por otros u otros conceptos no, y se haya presentado declaración sin impuesto a pagar o saldo a favor, en los renglones correspondientes a estos últimos no deberá hacerse ninguna anotación.

Por otro lado el artículo 31o., del C.F.F., establece que los datos de identificación personal del contribuyente se proporcionarán mediante el "Código de Barras", en los casos que señale la S.H.C.P, en las reglas de carácter general que al efecto expida. A su vez el punto 58 de la Resolución Miscelánea para 1993, precisa que los contribuyentes obligados a adherir a las declaraciones las etiquetas del "Código de Barras", son las personas morales del régimen general y simplificado, excepto las asociaciones, sociedades civiles y las personas físicas, excepto los que únicamente obtengan ingresos por sueldos. En los casos en que los datos no sean proporcionados mediante "Código de Barras" referido, se tendrán por no asentados y las oficinas autorizadas no recibirán dichas declaraciones en los términos del referido artículo 31o., del C.F.F.

En el recuadro de datos informativos de la forma 1, deberá anotarse el impuesto sobre la renta, acreditado en el período; cuando se haya elegido la opción de efectuar los pagos provisionales, el ajuste del impuesto sobre la renta y los pagos provisionales del impuesto al activo, en forma conjunta en los términos de los artículos 7o-A y 7o-B de la L.I.A.C., no se tendrá que proporcionar dicho dato en virtud de que no existe.

En el renglón correspondiente al pago provisional del impuesto al activo, deberá anotarse la cantidad que corresponda después de acreditar el pago provisional del impuesto sobre la renta, considerando en su caso, el pagado en el período más el que se hubiera acreditado de pagos anteriores. En el caso de que el impuesto sobre la renta, acreditable sea igual o superior al pago provisional del impuesto al activo, deberá anotarse cero, siempre que se trate de la primera declaración sin impuesto a cargo ni saldo a favor; en las posteriores no deberá hacerse ninguna anotación.

CAPITULO VII
ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CAUSADO EN EL EJERCICIO CONTRA
EL IMPUESTO AL ACTIVO, CAUSADO EN EL MISMO.

7.1. GENERALIDADES.

En base al artículo 9o., de la L.I.A.C., refleja la culminación de la razón de ser del impuesto al activo, por lo que en nuestra opinión resulta ser el artículo más importante de la Ley.

Reiteradamente hemos comentado el impuesto al activo, se va a pagar únicamente cuando sea mayor al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio y hasta por la diferencia entre ambos, o sea que se pagará el impuesto más alto.

Podríamos decir que el impuesto al activo, es un impuesto a la improductividad; es decir, si los activos que tenga el contribuyente no le producen una utilidad fiscal que represente el 5.88% de su valor actualizado promedio en el ejercicio, entonces se causará este impuesto.

7.2. MECÁNICA GENERAL.

El primer párrafo del artículo 9o., de la L.I.A.C.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta, que les correspondió en el mismo en los términos de los Títulos II ó II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia. El impuesto que resulte después del acreditamiento, será el impuesto a pagar conforme a esta Ley.

Lo anterior es aplicable a los siguientes contribuyentes:

Personas morales del Título II de la L.I.S.R., que incluye las personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Personas morales del Título II-A de la L.I.S.R., "Contribuyente del Régimen Simplificado", que incluye a las personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Personas físicas que realicen actividades empresariales conforme al "Régimen General de Ley" ó al "Régimen Simplificado", que incluye a las personas físicas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

7.2.1. ASPECTOS IMPORTANTES CON BASE EN EL ARTICULO 9o.

I. Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento en un ejercicio, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

II. Las personas morales que tengan en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero, podrán acreditar contra el impuesto al activo, el impuesto sobre la renta, pagado en el extranjero por dichas sociedades, en la proporción en que participen en el capital social, determinándose en los términos del artículo 6o., de la L.I.S.R., esto resulta lógico, partiendo de la base que el impuesto al activo es complementario al impuesto sobre la renta.

III. Las personas morales del Título II de la L.I.S.R, y las personas físicas que realicen actividades empresariales y tributen conforme al régimen general, pagan el impuesto sobre la renta, sobre utilidades contables, una parte en cada ejercicio vía resultado fiscal y otra parte vía dividendos o retiro de utilidades cuando no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta, al momento de su distribución o retiro en efectivo o en bienes.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta representa la parte de las utilidades contables que ya se pagaron el Impuesto Sobre la Renta, razón por la cual al momento de distribuir dividendos o retirar utilidades, en el caso de personas morales y físicas, respectivamente, no se pagará el impuesto sobre la renta, sobre los mismos hasta por el saldo que tenga la cuenta a esa fecha.

El primer párrafo del artículo 9o., de la L.I.A.C., precisa que contra el impuesto al activo del ejercicio, será acreditable una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta, que le correspondió al contribuyente en los términos del Título II. En estricto sentido a las personas morales del Título II de la L.I.S.R., en los términos de dicho Título les correspondió la suma del impuesto sobre la renta del resultado fiscal y del impuesto sobre la renta de los dividendos distribuidos, en su caso, por lo que contra el impuesto al activo, serán acreditables ambos impuestos, sin embargo, sería recomendable que la autoridad fiscal así lo precisara para proporcionarle mayor seguridad jurídica al contribuyente, ya que podría pensarse que el impuesto sobre la renta acreditable, sea exclusivamente el correspondiente al resultado fiscal del ejercicio.

No obstante lo anterior, resulta lógico que se pueda acreditar también el impuesto sobre la renta de los dividendos, en su caso, ya que el impuesto al activo, es el impuesto mínimo que deben pagar los contribuyentes; si el impuesto sobre la renta, se va a pagar sobre las utilidades contables por cualquiera de las dos vías mencionadas y éste ya se pagó ya no se tendría obligación de pagar el impuesto al activo, si suponemos que en el ejercicio se tuvo pérdida fiscal, no se pagó el impuesto sobre la renta, pero si se distribuyeron dividendos y no existía saldo de la cuenta de utilidad neta por los mismo se tuvo que pagar el impuesto sobre la renta, si éste no se acredita contra el impuesto al activo, en ese ejercicio se estarían pagando los dos impuestos, no cumpliéndose la premisa de pagar el impuesto más alto.

IV. El derecho al acreditamiento es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, este derecho se podrá dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión, determinando éste después de haber efectuado la disminución de las deudas.

7.3. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR ACREDITAR CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO, TRATÁNDOSE DE PERSONAS FÍSICAS QUE REALICEN ACTIVIDADES EMPRESARIALES, CONFORME AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

Las personas físicas en el impuesto sobre la renta, determinan su base gravable por cada uno de los conceptos de ingresos que tengan durante el ejercicio, con las disposiciones aplicables al tipo de ingresos de que se trate.

Al final del ejercicio se suman todos los ingresos acumulables de cada uno de los conceptos de ingresos y por el total de dichos ingresos acumulables se determina un impuesto sobre la renta del ejercicio. A cuenta de dicho impuesto las personas físicas efectúan pagos provisionales individuales por cada concepto, que se acreditarán contra el impuesto sobre la renta.

Los ingresos que se obtengan por actividades empresariales que se sumarán a los demás ingresos acumulables, serán los que provengan del régimen simplificado, ya que si la actividad empresarial se realiza conforme al régimen general, se tiene que calcular el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo en forma separada.

7.4. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR ACREDITAR CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO, TRATÁNDOSE DE PERSONAS FÍSICAS QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES.

Los dos primeros párrafos del artículo 10., de la L.I.A.C.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el mismo, en los términos de este artículo y del anterior, correspondiente a sus ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles por los que se esté obligado al pago de este impuesto.

Para ello se calculará el impuesto sobre la renta, sin incluir los ingresos provenientes del uso o goce temporal de bienes por los que se esté obligado al pago de este impuesto. Por separado, se calculará el impuesto sobre la renta sobre el total de los ingresos. La diferencia entre las dos cantidades será el importe máximo del impuesto sobre la renta que se podrá acreditar.

7.5. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ACREDITAR CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO.

De acuerdo con el artículo 25o., del R.I.A.C., cuando las personas morales o personas físicas contribuyentes del impuesto al activo, usen o gocen temporalmente bienes propiedad de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México y opten por considerar dichos bienes como activo propio para efectos de determinar el impuesto a su cargo, el propietario de los bienes quedará liberado respecto de los mismos de cumplir las obligaciones que establece la L.I.A.C.

En estos casos, los contribuyentes tendrán derecho a acreditar contra el impuesto del ejercicio, una cantidad equivalente a la que por concepto del impuesto sobre la renta que retengan, en su caso, por las contraprestaciones que paguen por el uso o goce temporal de los referidos bienes. La cantidad acreditable no podrá exceder del impuesto que por dichos bienes considerados en forma individual se causaría en el ejercicio.

Tratándose de inmuebles propiedad de personas físicas, en los términos del artículo 92o., de la L.I.S.R., cuando los pagos los efectúe una persona moral, ésta deberá retener el 10% sobre el monto de la contraprestación sin deducción alguna.

CAPITULO VIII
DE CASOS EN QUE PROCEDE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO EN
EJERCICIOS ANTERIORES, CASOS EN QUE SE PODRÁ SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EXCESO.

8.1. EJERCICIO EN EL CUAL SE PUEDE SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO EN EJERCICIOS ANTERIORES.

De conformidad con el 2o., párrafo del artículo 9o., de la L.I.A.C.

Cuando en el ejercicio se determine el impuesto sobre la renta, por acreditar en una cantidad que exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los 10 ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

** Reforma 28 de diciembre de 1994.

De acuerdo al 2o., párrafo del artículo 9o., de la L.I.A.C., antes mencionado, para el 1o. de enero de 1995, es el párrafo 4o., de dicha Ley.

Y el 4o., párrafo del mismo artículo:

El impuesto al activo efectivamente pagado en los 10 ejercicios inmediatos anteriores a que se refiere el 2o., párrafo de este artículo se actualizará por el período comprendido desde el 6o., mes del ejercicio en que se pagó, hasta el 6o., mes del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo.

** Reforma del 28 de diciembre de 1994.

El 4o., párrafo a que se refiere, lo antes mencionado, para 1995, está considerado como párrafo 6o., de la L.I.A.C.

8.1.1. ASPECTOS IMPORTANTES.

I. No existe forma oficial para solicitar la devolución por lo que deberá presentarse por escrito en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y contener por lo menos, los términos del artículo 18o., del C.F.F., que contiene los siguientes requisitos:

El nombre, la denominación o razón social y domicilio fiscal manifestando al R.F.C.

Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello.

II. De acuerdo con el último párrafo del artículo 9o., de la L.I.A.C., el derecho a la devolución es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión se podrá dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se dividía el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión, determinando éste después de haber efectuado la disminución de las deudas.

III. De acuerdo con el punto 194 de la Resolución Miscelánea para 1993, cuando los contribuyentes puedan solicitar la devolución del impuesto al activo, podrán compensar su monto contra las cantidades a pagar en los pagos provisionales del impuesto al activo o del impuesto sobre la renta, es decir, el contribuyente puede elegir entre solicitar la devolución o efectuar la compensación.

Tampoco existe forma oficial para dar aviso de compensación, por lo que deberá presentarse un escrito libre en los términos señalados en el punto 1o., anterior, de acuerdo con el punto 10 de la referida Resolución, los contribuyentes que efectúen la compensación de sus declaraciones de pago, presentarán ante la Administración Local de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la

presentación de la declaración en la que hubiesen efectuado la compensación correspondiente, al aviso de compensación, acompañado de las copias fotostáticas de las declaraciones provisionales y del ejercicio, normales, complementarias y en su caso, en la que efectivamente se pago el impuesto al activo y en la que el impuesto sobre la renta fue mayor que el impuesto al activo, tratándose de la compensación del remanente, en su caso, acompañándolo con las copias fotostáticas de la última declaración en la que se aplicó el saldo a favor y el aviso de compensación correspondiente.

8.2. CASOS EN QUE NO SE PODRÁ SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EXCESO.

De conformidad con el artículo 8o-A de la L.I.A.C., cuando se haya optado por efectuar los pagos provisionales y el ajuste del impuesto sobre la renta y del impuesto al activo, en los términos del artículo 7o-A y 7o-B de dicha Ley, éstos se acreditarán contra el impuesto sobre la renta del ejercicio; en caso de que sean mayores al impuesto sobre la renta del ejercicio se entenderá que existe un impuesto sobre la renta pagado en exceso y se estará a lo dispuesto en el artículo 9o., de la L.I.A.C., asimismo, el artículo referido señala que cuando en el mismo ejercicio el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, los contribuyentes no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso, en cuyo caso dicho impuesto pagado se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio.

De acuerdo con el punto 10 de la Resolución Miscelánea para 1993, los contribuyentes que efectúan compensaciones en sus declaraciones de pago, presentarán ante la Administración Local de Recaudación que corresponda a su domicilio fiscal, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la presentación de la declaración en la que hubieren efectuado la compensación correspondiente, el aviso de compensación y los documentos que en el mismo se solicitan.

La II fracción del artículo 9o., de la L.I.A.C., no se podrá solicitar la devolución del I.S.R., pagado en exceso:

II. Cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto establecido en esta Ley, en los términos del cuarto párrafo de este artículo. En este caso, el impuesto sobre la renta pagado en exceso cuya devolución no proceda en los términos de esta fracción se considerará como el impuesto al activo para efecto de lo dispuesto en el cuarto párrafo de este artículo.

8.3. REGLAS PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN O EFECTUAR LA COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Cuando se tiene un saldo a favor del impuesto al activo por pagos provisionales en exceso en los términos del artículo 7o., de la L.I.A.C., las opciones que se tienen con respecto al saldo a favor del impuesto al activo son las siguientes:

I. Solicitar su devolución en los términos del artículo 22o., del C.F.F.

II. Compensarlo en los términos del artículo 23o., del C.F.F., contra el impuesto al activo a cargo del ejercicio.

Cabe mencionar, que no existe ninguna disposición que permita compensar el saldo a favor del impuesto al activo, por pagos provisionales en exceso, contra las cantidades a pagar en el impuesto sobre la renta, en efecto, el artículo 23o., del C.F.F., establece que los saldos a favor de una contribución sólo se podrán compensar contra los saldos a cargo del contribuyente o retenidos a terceros que deriven de la misma contribución. El referido artículo contempla la posibilidad de compensar saldos a favor de una contribución contra otra contribución diferente, siempre que la S.H.C.P., lo permita a través de disposiciones de carácter general (Resolución Miscelánea); sin embargo, al respecto no existen dichas disposiciones.

Cuando se tiene un saldo a favor del impuesto sobre la renta, por pagos provisionales en exceso en los términos de los artículos 12 y 12-A de la L.I.S.R., las opciones que se tiene con respecto al saldo a favor del impuesto sobre la renta, son las siguientes:

I. Solicitar su devolución en los términos del artículo 22o., del C.F.F.

II. Compensar en los términos del artículo 23o., del C.F.F., contra I.S.R., a cargo del contribuyente ya sea en pagos provisionales en los términos de los artículos 12 y 12-A de la Ley de la materia, contra el impuesto sobre la renta a cargo del ejercicio o contra el impuesto sobre la renta retenido a terceros.

Cabe mencionar que no existe ninguna disposición que permita compensar el saldo a favor del impuesto sobre la renta por pagos provisionales en exceso, contra las cantidades a pagar en el impuesto al activo, en efecto, el artículo 23o., del C.F.F., establece que los saldos a favor de una contribución sólo se podrán compensar contra los saldos a cargo del contribuyente o retenidos a terceros que deriven de la misma contribución. El referido artículo contempla la posibilidad de compensar saldos a favor de una contribución contra otra contribución diferente, siempre la S.H.C.P, lo permita a través de disposiciones de carácter general (Resolución Miscelánea); sin embargo, al respecto no existen dichas disposiciones.

**CAPITULO IX
DECLARACIÓN ANUAL**

9.1. ASPECTOS GENERALES.

De acuerdo con el artículo 8o., de la L.I.A.C.

Las personas morales contribuyentes del impuesto al activo, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes.

Tratándose de personas físicas, la declaración de este impuesto, se presentará durante el período comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquél por el que se presenta la declaración.

Los residentes en el extranjero, que no tengan establecimiento permanente en el país y que sean contribuyentes de este impuesto en los términos del artículo 1o., que mantengan activos en el país durante un período menor de un año, quedan relevados de efectuar pagos provisionales y únicamente deberán presentar ante las oficinas autorizadas, declaración de este impuesto a más tardar el mes siguiente a aquél en que retornen dichos bienes al extranjero. Contra estos pagos se podrán acreditar las retenciones del impuesto sobre la renta, que se les hubieran efectuado en el mismo período.

Las personas morales del Título II de la L.I.S.R., personas morales del régimen simplificado y las personas físicas presentaran sus declaraciones en las formas oficiales autorizadas.

Para los residentes en el extranjero a que se refiere el último párrafo del artículo 8o., de la L.I.S.R., no existe forma oficial autorizada.

En los casos en que a la fecha en que se vaya a presentar o se tenga que presentar la declaración del ejercicio, no existan formas autorizadas, se estará a lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 3o.,1 del C.F.F., mismo que se indica a continuación:

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones o avisos y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas por la S.H.C.P., los obligados a presentarlas las formularán en escrito por triplicado que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del R.F.C., así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.

CAPITULO X
TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO AL ACTIVO DEL EJERCICIO.

10.1. ANTECEDENTES.

A partir del 1° de Enero de 1989, entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, (L.I.A.C.E.), en donde se establece en términos generales, un impuesto del 2% sobre el valor promedio de algunos activos, disminuidos de ciertos pasivos.

** Reforma del 28 de diciembre de 1994. Se publicó en el D.O.F., que entró en vigor el 1o., de enero de 1995, la tasa del 1.8%, a la cual se sujetarán los contribuyentes que estén obligados al pago de este impuesto.

El impuesto al activo de las empresas causado, puede ser acreditado contra el impuesto sobre la renta a cargo de las empresas en el mismo ejercicio y en los tres siguientes en caso de que no hubiera sido posible su acreditamiento total.

Esta última situación, puede presentarse cuando el impuesto sobre la renta resulta inferior al impuesto al activo de las empresas o cuando se incurra en pérdidas fiscales. En estos casos, el impuesto al activo de las empresas causado, se podrá reducir del impuesto sobre la renta a cargo de las empresas, que resulten en los tres ejercicios siguientes:

Se han hecho del conocimiento de esta Comisión varias preguntas relativas al tratamiento contable y presentación que deba darse al impuesto al activo de las empresas, particularmente en aquellos casos en que el impuesto al activo de las empresas causado, resulta superior al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio.

10.2. OBJETIVO.

El objetivo de esta Circular es dar a conocer los distintos criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad, (C.P.C.), relativos al tratamiento contable del impuesto al activo de las empresas.

10.3. TRATAMIENTO CONTABLE.

El impuesto al activo de las empresas, es una partida que debe ser aplicada a los resultados de los ejercicios en que se causa.

En congruencia con lo mencionado en el impuesto al activo de las empresas causado, que exceda al impuesto sobre la renta causado, también deberá cargarse a los resultados del ejercicios, bajo ninguna circunstancia es permisible su registro como un activo.

En atención a los motivos que dieron origen al impuesto al activo de las empresas, el exceso de este impuesto deberá presentarse en el estado de resultados conjuntamente con la provisión del impuesto sobre la renta y en nota a los estados financieros o en el mismo cuerpo del estado de resultados, se debe relevar el impuesto de cada uno.

En caso de que existan partidas extraordinarias, deberá definirse el efecto que podría tener el exceso del impuesto al activo de las empresas, en la clasificación del impuesto sobre la renta causado, (en las operaciones normales y en la partida extraordinaria).

El impuesto al activo de las empresas, no acreditado en años anteriores y que haya sido acreditado contra el impuesto sobre la rentas del año, deberá abonarse a los resultados del año del acreditamiento y tratarse como una partida extraordinaria.

El pasivo por concepto del impuesto sobre la rentas, debe presentarse disminuido de los anticipos efectuados tanto de este impuesto como el de los correspondientes al impuesto al activo de las empresas.

En las notas a los estados financieros, se deberá revelar al impuesto al activo de las empresas por acreditar y su plazo de amortización.

Si los pagos provisionales exceden del impuesto al activo causado en el ejercicio, la diferencia debe presentarse como una cuenta por cobrar, ya que técnicamente representa un saldo a favor susceptible de devolución o compensación.

El impuesto al activo pagado, que se pudiera recuperar en ejercicios posteriores se podrá controlar utilizando cuentas de orden y en las notas a los estados financieros se deberá revelar en cada ejercicio el monto actualizado y el plazo que quede para su recuperación.

CAPITULO XI
ESTÍMULOS FISCALES

11.1. DECRETO POR EL QUE SE EXIME DEL PAGO DE DIVERSAS CONTRIBUCIONES FEDERALES Y SE OTORGAN ESTÍMULOS FISCALES.

De acuerdo al artículo primero del Decreto, se exime totalmente del pago del impuesto al activo, que se cause durante el ejercicio de 1996, a los contribuyentes del citado impuesto, cuyos ingresos para efectos de la L.I.S.R., en el ejercicio de 1995, no excedan de N\$ 7'000,000.00.

De conformidad con el segundo artículo de dicho Decreto antes mencionado, los contribuyentes que tributen conforme al Título II o Título IV, capítulos II, III y VI, sección I de la L.I.S.R., para calcular el impuesto del ejercicio podrán optar por efectuar la deducción, en forma inmediata y hasta por el 100 por ciento, de las inversiones de bienes nuevos de activo fijo excepto automóviles, en lugar de las deducciones previstas en los artículos 41, 47, 51, 85, 90, 108 y 138o de la L.I.S.R., según sea el caso.

Según este artículo la deducción podrá efectuarse únicamente por los contribuyentes que hayan venido operando con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto y será por la cantidad que resulte de multiplicar por 14 la diferencia entre el monto promedio de las inversiones mensuales efectuadas entre el 1º de noviembre de 1995 y el 31 de diciembre de 1996 y el monto promedio actualizado de las inversiones mensuales efectuadas por el propio contribuyente durante los diez primeros meses de 1995. En ningún caso el contribuyente podrá deducir dos veces las inversiones efectuadas en los meses de noviembre y diciembre de 1995.

EJEMPLO: Inversiones efectuadas del 1º de noviembre al 31 de diciembre.

Inversiones mensuales	=	59,300.00	=	
-----		-----		
14		14		4,235.71
MENOS (-)				
Inversiones mensuales Actualizadas efectuadas en los primeros 10 meses de 1995		25,000.00		2,500.00
-----		-----	=	-----
		10		
DIFERENCIA POR				1,735.71
				14

INVERSIÓN 100% DEDUCIBLE EN 1996				24,299.94
				=====

EJEMPLO:

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES

		1995	1996	
ENERO	-	FEBRERO	5,000	10,000
MARZO		ABRIL	7,000	7,500
MAYO		JUNIO	4,000	13,000
JULIO		AGOSTO	6,000	3,500
SEPTIEMBRE	-	OCTUBRE	3,000	12,000
NOVIEMBRE	-	DICIEMBRE	5,800	7,500
			-----	-----
			30,800	53,500

NOVIEMBRE	-	DICIEMBRE	(5,800)	5,800
			<u>25,000</u>	<u>59,300</u>
			=====	=====

NOTA:

Las Inversiones de noviembre y diciembre de 1995, no se pueden deducir más de dos veces.

De acuerdo al artículo quinto de dicho Decreto, se exime del pago del impuesto sobre automóviles nuevos a las enajenaciones de vehículos que realicen los fabricantes o distribuidores de los mismos y a las importaciones de vehículos al país.

No se aplicará la exención a que se refiere el párrafo anterior cuando con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto se hubiera dado cualquiera de los supuestos siguientes:

- I. Se hubiera expedido el comprobante que amparen el precio o la contraprestación pactada.
- II. Se hubiera enviado o entregado materialmente el vehículo.
- III. Se hubiera cobrado o sea exigible total o parcialmente el precio o contraprestación pactada.
- IV. Se trate de vehículos de procedencia extranjera respecto de los cuales se hubiera iniciado algún procedimiento aduanero derivado del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

NOTA:

Lo mencionado en el artículo anterior, no dará lugar a la devolución de los impuestos causados con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto.

El sexto artículo nos menciona, que los contribuyente que durante la vigencia del presente Decreto adquieran automóviles nuevos que destinen exclusivamente al transporte de bienes o prestación de servicios relacionados con su actividad, cuyo precio de adquisición incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que se deban cubrir por la enajenación del vehículo de que se trate, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas y bonificaciones, que no exceda de la cantidad N\$ 224,000.00; podrán optar por considerar como monto original de la inversión para los efectos de los artículos 44o., fracción VI y 138o., fracción III de la L.I.S.R., el 71% de dicho precio.

Se podrán dejar de cumplir los demás requisitos previstos en la fracción II del artículo 46o., o en la fracción III del artículo 137o., de la L.I.S.R.

Decreto Publicado en el D.O.F., del 1º. de noviembre de 1995.

11.2. SECTOR AGROPECUARIO Y FORESTAL.

A través de la fracción I, del artículo 14o., de la Ley de Ingresos, se ratifica el estímulo fiscal, durante el ejercicio de 1996, a los contribuyentes de los sectores agropecuarios (Agricultores y Ganaderos) y Forestal (Silvicultores), consistente en permitir el acredita miento de la inversión realizada contra una cantidad equivalente al impuesto al activo determinado en el ejercicio, mismo que podrá acreditarse en ejercicios posteriores, hasta agotarse.

Recordemos que durante el último párrafo del artículo 14o., de L.I.A.C., establece que la base del impuesto para los contribuyentes que obtengan ingresos exclusivamente por la realización de actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, considerarán como valor del activo del ejercicio el valor catastral de sus terrenos que sirva de base para la determinación del impuesto predial.

Debido a la determinación de la base y al estímulo fiscal es muy poco probable que los contribuyentes tuvieran que determinar un importe a pagar de este impuesto, para lo cual considerará lo siguiente:

EJEMPLO:

	Valor catastral de los terrenos.	15'000,000.00
(x)	Tasa de impuesto.	1.9%
(=)	Impuesto al Activo determinado.	285,000.00
(-)	50% de reducción (fracción II del artículo 23, del R.I.A.C.).	142,500.00
(-)	Impuesto Sobre la Renta del ejercicio.	85,000.00
(-)	Exceso de Impuesto Sobre la Renta actualizados de los tres ejercicios anteriores, que no dieron lugar a devolución del Impuesto al Activo causado y pagado con anterioridad.	0.00
(=)	Impuesto al activo previo.	57,500.00
(-)	Remanente de inversiones en activo fijo de ejercicios anteriores que no hubieren alcanzado a acreditar con anterioridad.	20,000.00
(-)	Inversiones en activo fijo, realizadas en el ejercicio.	70,000.00
(-)	Saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio.	0.00
(=)	Impuesto a cargo del ejercicio.	0.00
(=)	Remanente de inversiones a acreditarse en ejercicio posteriores, hasta agotarse.	32,500.00
(=)	Impuesto anual a pagar	0.00

NOTA:

No se reconoce actualización de las inversiones en activo fijo para efectos de su acreditamiento. Este crédito es especialmente importante, ya que se aplica al impuesto, no a la base, lo que significa una reducción de 100% de los importes invertidos en activo fijo; es muy importante que los contribuyentes de estos sectores realicen sus presupuestos para inversiones considerando este beneficio.

11.3. EXTRANJEROS CON RESIDENCIA EN MÉXICO.

La fracción II, del artículo 14o., de la Ley de Ingresos, otorgan un estímulo fiscal en el impuesto al activo, para los contribuyentes residentes en México que se dediquen al transporte aéreo o marítimo, de personas, bienes, por aviones, embarcaciones que tengan concesión, permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, consistente en:

I. AVIONES O EMBARCACIONES ARRENDADAS.

Acreditarán contra el impuesto al activo a su cargo, el impuesto sobre la renta que se hubiere retenido de aplicarse la tasa del 21%, en vez del 5% que establece el artículo 149o., de la L.I.S.R., a los pagos por el uso o goce de los aviones o embarcaciones. Esto representa un estímulo real de 16% del importe de las rentas pagadas.

OPCIÓN DE AÑOS ANTERIORES.

Estos contribuyentes pueden tomar la opción a que se refiere el artículo 5-A de la L.I.A.C., en cuyo caso recalcularán el impuesto a actualizar del ejercicio que corresponda, considerando las facilidades que este estímulo prevé.

CONDICIONES.

- Que se hubiere retenido y enterado la retención del 5%.
- Que los aviones y/o embarcaciones sean explotados comercialmente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes.
- No podrán deducir del valor del activo en el ejercicio el promedio de las deudas contratadas para la obtención del uso o goce de los aviones o embarcaciones por los que se aplique el estímulo.

II. AVIONES O EMBARCACIONES PROPIEDAD DEL CONTRIBUYENTE.

Considerarán como valor promedio de los aviones o embarcaciones, en vez de la actualización del valor promedio del ejercicio a que se refiere el artículo 2o., de la L.I.A.C., lo que resulte de multiplicar por 0.1 la actualización del valor promedio del ejercicio, determinado conforme al artículo 2o., de la citada Ley y en el caso de embarcaciones, el valor determinado conforme a la Ley por el factor 0.2.

OPCIÓN DE AÑOS ANTERIORES.

Estos contribuyentes pueden tomar la opción a que se refiere el artículo 5-A de la L.I.A.C., en cuyo caso recalcularán el impuesto a actualizar del ejercicio que corresponda considerando las facilidades que este estímulo prevé.

CONDICIONES.

No podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, el promedio de las deudas que fueron contratadas para la adquisición de los aviones o embarcaciones por los que se aplique el estímulo.

EJEMPLO:

Determinación del valor promedio de un avión.

Saldo pendiente por deducir al inicio del ejercicio	
actualizado a junio	24'900,000.00
(-) 50% de la deducción de inversiones. aplicada en el Impuesto Sobre la Renta	2'179,000.00
(=) Valor promedio.	22'721,000.00
(x) Factor de estímulo.	0.1
(=) Valor a considerar en la determinación del Impuesto al Activo	2'272.100.00

Determinación del valor promedio de una embarcación.

	Saldo pendiente por deducir. al inicio del ejercicio actualizado a junio.	1,924'900,000.00
(-)	50% de la deducción. de inversiones aplicada en el Impuesto Sobre la Renta.	77'900,000.00
(=)	Valor promedio.	1,847'900,000.00
(x)	Factor de estímulo.	0.2
(=)	Valor a considerar en la determinación del Impuesto al Activo.	N\$ 369'400,000.00
		=====

* Estímulos tomados del D.O.F., del 29 al 30 de diciembre de 1995.

CAPITULO XII.
CAMBIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, 1996.

12.1. SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 1o., PRIMER PÁRRAFO; 6o., FRACCIÓN V Y EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO; 13-A, FRACCIÓN I Y II, SE ADICIONAN LOS ARTÍCULO 1o., CON UN TERCER PÁRRAFO; 2o.-BIS QUE SE UBICARÁ INMEDIATAMENTE DESPUÉS DEL ARTÍCULO 2o.,5o.-A, CON UN TERCER PÁRRAFO; Y 5o.-B; SE DEROGA EL ARTÍCULO 6o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Nos dice el artículo 1o., que las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorgue el uso o goce temporal de bienes inmuebles que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo están obligadas al pago del impuesto de su activo fijo y terrenos por los que obtengan ingresos a los que se refiere el Capítulo III del Título IV y los artículos 133, fracción XIII y 148-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera:

Conforme al artículo 20.-BIS., las personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, que se utilicen por otro contribuyente del impuesto, para determinar el monto original de los mismos, estarán a lo siguiente:

Determinado el monto original de la inversión del terreno y las construcciones, considerando el valor declarado en la escritura notarial en la que conste la adquisición. Cuando en dicha escritura no se hubiera hecho la separación de dicho monto para el terreno y las construcciones, los contribuyentes considerarán las proporciones que para el terreno y las construcciones, se hayan dado en el avalúo practicado a la fecha de la adquisición del bien de que se trate, o considerarán las proporciones que aparezcan en los valores catastrales que correspondan a la fecha de adquisición.

En el caso de que no puedan determinarse las proporciones señaladas en el párrafo anterior, se considerará que del monto original de la inversión del bien de que se trate, el 80% corresponde a las construcciones y el 20% al terreno.

II. Cuando no se pueda determinar el monto original de la inversión de un inmueble, se considerará como dicho monto, el que resulte conforme a los siguiente:

a) En el caso de las construcciones, mejoras o ampliaciones del inmueble, se considerará como monto el valor que se contenga en el aviso de terminación de obra o de que no exista la obligación de dar dicho aviso, se considerará como monto original de la inversión de las construcciones, mejoras o ampliaciones del inmueble, el 80% del valor del avalúo que al efecto se practique por persona autorizada, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b) Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo antes del 1o. de enero de 1981, se considerará como monto el que haya servido para efectos del impuesto federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo a partir de la fecha antes mencionada, el que haya servido para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Si para determinar la base de los mencionados impuestos se practicó avalúo, éste se considerará el monto original de la inversión referido a la fecha de adquisición.

c) Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, incluyendo las donaciones efectuadas por la Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios u organismos descentralizados, se considerará el monto original de la inversión que dicho bien haya tenido para el autor de la sucesión o para el donante, respectivamente. Si no pudiera determinarse dicho monto, se considerará como tal el 80% del valor del avalúo practicado al bien de que se trate referido al momento de la adjudicación o de la donación, según corresponda.

d) Tratándose de bienes adquiridos por prescripción, se determinará su monto original de la inversión conforme al avalúo que haya servido de base para el pago de impuestos con motivo de la adquisición. Si en la fecha en que se adquirió no procedió la realización del avalúo, se efectuará uno referido al momento en que la prescripción se hubiera consumado, independientemente de la fecha de la resolución que la declare. Cuando no pueda determinarse la fecha en que se consumó la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquella en que se haya promovida ésta.

Cuando para determinar el monto original de la inversión de un bien base de este impuesto, se debe realizar un avalúo en los términos de esta fracción, el contribuyente podrá acreditar el costo del avalúo contra los pagos provisionales del impuesto y el correspondiente al ejercicio en que se efectuó dicho avalúo.

Lo establecido en el artículo 5o., para los efectos de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo los contribuyentes actualizarán el impuesto que les hubiera correspondido de no haber ejercido la opción a que se refiere este precepto.

De conformidad con el artículo 5o.-B., las empresas que componen el sistema financiero considerarán como activo no afecto a su intermediación financiera, los activos fijos, los terrenos, los gastos y cargos diferidos, que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable. No se incluirán los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad. Estos contribuyentes sólo podrán deducir del valor del activo, las deudas que se refieren al artículo 5o., de esta Ley.

Referente al artículo 6o., la II fracción se deroga, fracción V, las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas a que se refiere la fracción I de este artículo, únicamente por dichos bienes.

La fracción VI, las personas morales a que se refiere la fracción I de este artículo que mantengan los inventarios a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1o., de esta Ley, o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente de los mencionados en el artículo 1o., de esta Ley, a excepción de las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los términos de la fracción I del artículo 24o., y fracción IV del artículo 140., de dicha Ley, pagarán el impuesto por dichos bienes.

Lo establecido en el artículo 13-A., nos menciona:

I. En el ejercicio en que se efectúe la escisión, para efectos de los párrafos tercero y quinto del artículo 7o., de esta Ley, determinará, el monto de los pagos provisionales del período que corresponda, considerando el impuesto actualizado 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 de su activo a que se refiere el artículo 2o., de la misma, después de disminuirle en la misma proporción las deudas deducibles, existentes a la misma fecha, en los términos del artículo 5o., de este ordenamiento. El impuesto del último ejercicio de 12 meses se actualizará por el período comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior al de 12 meses, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcula el impuesto.

II. 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 7o.-A, de esta Ley. En ningún caso las sociedades escindidas podrán acreditar los pagos provisionales realizados por la escidente.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS.

De conformidad al artículo 4o., para efectos de lo dispuesto por el artículo tercero de esta Ley, se aplicarán las siguientes disposiciones:

12.6. COMPENSACIÓN DE IMPUESTO AL ACTIVO RECUPERABLE.

12.6.1. REGLA 271.

La regla antes mencionada de la Resolución de impuestos y Derechos Varios permite la compensación del impuesto al activo recuperable, contra el impuesto sobre la renta a cargo del ejercicio y de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

Para que exista impuesto al activo recuperable tiene que darse dos supuestos, primero que se hubiere causado y pagado impuesto al activo en alguno de los 10 ejercicios anteriores y segundo que se tenga exceso de impuesto sobre la renta respecto del impuesto al activo.

12.6.2. EFECTOS FISCALES

De acuerdo con las normas de contabilidad se sugiere que el impuesto al activo de un ejercicio se cargue al mismo, por lo que se recuperación implicaría un ingreso, ya que el impuesto contra el cual se compensa debe quedar registrado como pagado, por lo que no debe descartarse la posibilidad de no cargar el impuesto al activo del ejercicio al resultado sino contabilizarlo como un activo diferido ya que es susceptible de recuperación.

12.7. CALCULO SIMPLIFICADO DE IMPUESTO AL ACTIVO.

12.7.1. REGLA 272.

En primera instancia, surge la duda de si los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de la regla 272 causan el impuesto al activo por el ejercicio de 1996, ya que recordaremos que el 29 de octubre fue suscrito el documento de la "Alianza para la Recuperación Económica", por parte de los sectores obrero, campesino, empresarial, el Gobierno entre otras medidas, se incluye la exención del impuesto al activo durante 1996 a las empresas que en 1995 hubiesen obtenido ingresos acumulables hasta de \$ 7'000,000.00. En tal virtud, el artículo primero del Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales y se otorgan estímulos fiscales, publicado el 1 de noviembre de 1995, establece la exención total del pago de dicho impuesto que se cause durante el ejercicio de 1996 a los contribuyentes mencionados.

Del artículo citado se desprende que el impuesto sí se causa pero no se paga y para brindar una mayor precisión al respecto, la regla 320 de la Resolución de Impuestos y Derechos vigente dentro del nuevo Título XI del Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales y se otorgan estímulos fiscales, señala lo siguiente:

- 1.- los contribuyentes exentos seguirán cumpliendo las obligaciones formales previstas en la Ley del Impuesto al Activo.
- 2.- La primera declaración de pago provisional de 1996 y la relativa al ajuste de los pagos provisionales del mismo año deberán presentarse en ceros.
- 3.- En la declaración del ejercicio 1996 deberán calcular el impuesto que les hubiera correspondido en dicho ejercicio de no haber estado exceptuados de su pago. En el renglón correspondiente a la cantidad a pagar se anotará cero.

En vista de las disposiciones anteriores, resulta que los contribuyentes de mediana capacidad administrativa, no obstante que sus ingresos no rebasan el monto límite de \$ 7'000,000.00, para aplicar la exención, deben calcular el impuesto al activo.

12.7.2. PROCEDIMIENTO OPCIONAL PARA CALCULAR EL VALOR DEL ACTIVO.

La opción para determinar el valor del activo del ejercicio consiste en aplicar el procedimiento establecido en el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Activo, para los contribuyentes del Régimen Simplificado, en lugar de calcular los procedimientos que señala el artículo 2o., de la Ley del Impuesto al Activo.

Esta opción podrá ser aplicada por los siguientes contribuyentes:

- 1.- Personas morales del Título II.
- 2.- personas físicas empresarias del régimen general.
- 3.- Personas físicas arrendadoras de inmuebles.

Valor del Activo.

- Promedio de activos financieros
- (+) Promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos y terrenos.
- (+) Promedio de inventarios.
- (=) Valor del activo del ejercicio.

Conforme al artículo 5o., de la Ley del Impuesto al Activo, del valor del activo determinado se podrá deducir el promedio de las deudas y tratándose de contribuyentes personas físicas, podrán deducir un importe equivalente a 15 anualidades de salario mínimo del área del contribuyente.

1.- *ACTIVOS FINANCIEROS.*

Se sumarán los saldos de cada cuenta de activo financiero al día último de cada mes del ejercicio. La suma anterior se dividirá entre 12 para calcular el promedio.

2.- *ACTIVOS FIJOS, GASTOS, CARGOS DIFERIDOS Y TERRENOS.*

El monto original de la inversión (valor histórico) de cada uno de estos conceptos se multiplicará por el factor que le corresponda según su porcentaje de depreciación y el año de adquisición. La suma de todos los bienes ajustados será el promedio a considerar. Los factores a utilizar se encuentran publicados mediante el Anexo 35 de la Resolución de Impuestos y Derechos vigentes, el día 1 de abril de 1996, tal como lo señala la regla 273 de la citada resolución dentro de la cual también se agrega que en la tabla de factores se considera el año en que se adquirieron o aportaron los activos, las tasa máximas de deducción previstas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el factor de actualización correspondiente.

3.- *INVENTARIOS.*

Deberá sumarse el inventario inicial al final (valuado al precio de la última compra o conforme al valor de reposición, el resultado se dividirá entre dos para obtener el promedio).

CONCLUSIÓN.

Al término del análisis de la Ley del Impuesto al Activo, se logró obtener un amplio conocimiento, respecto a criterios y tratamientos que se le da a la Ley de la materia.

Así pues, se identificó como ha ido evolucionando año con año, al surgir las nuevas reformas. Ya que en los tiempos actuales el administrador, el ejecutivo, el contador público o el especialista, deben contar con información completa clara y oportuna de las disposiciones fiscales, para poder estar en posibilidades de poder elegir la mejor alternativa.

Dentro de dichas actividades, se pueden encontrar las que realizan los diferentes contribuyentes de este impuesto, tales como personas morales, personas físicas, que realicen actividades empresariales conforme al regimen simplificado, contribuyentes que otorguen el uso temporal de bienes, así como residentes en el extranjero.

Podemos concluir que el impuesto al activo, lo deben pagar los contribuyentes que están íntimamente relacionados con el impuesto sobre la renta, en virtud de que sólo se causará, cuando sea mayor que éste último impuesto. Además de poder identificar cuando procede o no la devolución del impuesto pagado en exceso.

ABREVIATURAS

C.C.D.F.	Código Civil para el Distrito Federal, en Materia común y para toda la república en Materia Federal.
C.F.F.	Código Fiscal de la Federación.
I.N.P.C.	Indice Nacional de Precios al Consumidor.
L.I.S.R.	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
L.G.S.M.	Ley General de Salarios Mínimos.
R.C.F.F.	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
R.F.C.	Registro Federal de Contribuyentes.
R.L.I.A.C.	Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.
L.I.A.C.E.	Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.
R.L.I.S.R.	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
S.H.C.P.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
S.M.G.	Salario Mínimo General.
C.P.E.U.M.	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
L.I.F.	Ley de Ingresos de la Federación.
L.I.V.A.	Ley de Impuestos al Valor Agregado.
L.I.A.C.	Ley del Impuesto al Activo.
L.I.S.R.	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
D.O.F.	Diario Oficial de la Federación.
A.C.	Asociación Civil.
R.N.I.C.T.	Registro Nacional de Instituciones Científicas y tecnológicas.
L.F.D.A.	Ley Federal de Derechos de Autor.
L.G.E.	Ley General de Educación.
L.I.S.T.U.V.	Ley de Impuestos Sobre Tenencias o Uso de Vehículos.
C.P.C.	Comisión de Principios de Contabilidad.
Miscelánea	Resolución que Establece Regals Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- * IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS
C.P. ENRIQUE ARTURO MANRIQUE DÍAZ LEAL
EDITORIAL: EDICAF.
PRIMERA EDICIÓN, 1989.

- * ANÁLISIS TEÓRICO Y DESARROLLO PRÁCTICO
DEL IMPUESTO AL ACTIVO.
CAMPERO PÉREZ CHAVEZ.
EDITORIAL: TAXXX.
TERCERA EDICIÓN, 1992.

- * ESTUDIO PRÁCTICO DE LA LEY DEL IMPUESTO
AL ACTIVO.
C.P. ALEJANDRO BARRÓN MORALES.
EDITORIAL: CALIDAD EFISA.
CUARTA EDICIÓN, 1994.

- * LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE 1990, 1991,
1992, 1993, 1994, 1995 Y 1996.

- * DIARIOS OFICIALES DE LA FEDERACIÓN 1995,
1996.

- * REVISTAS PAF 1995 Y 1996 ACTUALIZADAS

I. Las empresas que componen el sistema financiero podrán, a partir del ejercicio de 1996 y hasta el de 1998, realizar el acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 9o., de la Ley del Impuesto al Activo, considerando el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, causados en cada uno de los tres ejercicios anteriores al ejercicio de que se trate.

El impuesto al activo que resulte después del acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior y el primer párrafo del artículo 9o., de la Ley del Impuesto al Activo, será el impuesto a pagar en el ejercicio de que se trate, para efectos de dicha Ley.

II. Las empresas que componen el sistema financiero podrán determinar el impuesto al activo a partir del ejercicio de 1996 y hasta el de 1999, conforme a lo dispuesto por el artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo.

12.2. LAS JURISPRUDENCIAS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO AL ACTIVO.

El pasado mes de febrero, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sentó dos jurisprudencias en relación con el impuesto al activo, las cuales analizaremos.

Las tesis de jurisprudencia son relativas a la inconstitucionalidad de la exención prevista en la Ley del Impuesto al Activo, a las instituciones que conforman al sistema financiero, por considerar que tal exención va en contra del principio de equidad tributaria, previsto por el numeral 31, fracción IV, de la Constitución General de la República.

Para aclarar ciertas dudas consideramos conveniente precisar qué debe entenderse por "sistema financiero", para efectos de la Ley del Impuesto al Activo.

El artículo 14 de la ley citada se hace una remisión expresa a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con el propósito de fijar lo que debe entenderse por sistema financiero.

El precepto marcado con el 7o., nos dice qué comprende el sistema financiero, lo que incluye a las siguientes corporaciones:

1.- Instituciones de crédito (bancos), las que se encuentren previstas por los artículo 1o. y 2o. de la Ley de Instituciones de Crédito y que se subdividen en:

- a) Instituciones de Banca Múltiple.
- b) Instituciones de Banca de Desarrollo.

2.- Instituciones de seguros (aseguradoras), las cuales están mencionadas por la Ley sobre el Contrato de Seguros y la Ley General de Instituciones de Seguros.

3.- Las instituciones de finanzas (afianzadoras), mismas que se regulan por la Ley Federal de Instituciones de Finanzas.

4.- Los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras, las sociedades de ahorro y préstamo, las uniones de crédito y las empresas de factoraje financiero, las que se contemplan en la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito (artículo 3o.).

5.- Las casas de bolsa, previstas por la Ley del Mercado de Valores (artículo 9o.).

6.- Las casas de cambio, establecidas por la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito (artículos 7o., 8o. y 84).

7.- Las sociedades financieras de objeto limitado, autorizadas por la S.H.C.P., a las que hace referencia el artículo 103, fracción IV, de la Ley de Instituciones de Crédito.

12.2.1. IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS, ARTICULO 6o., FRACCIÓN I, DE LA LEY, QUE EXENTA A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Las empresas que integran el sistema financiero, identificadas por el artículo 7-B, fracción III, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al que remite la Ley del Impuesto al Activo de las empresas, operan como agentes intermediarios de crédito y como tales, pesen activos propios y ajenos provenientes, estos últimos, del ahorro y del depósito de terceros, por tanto, si tales empresas pagaran el impuesto al activo, se gravaría con el mismo tributario a dos o más contribuyentes por los mismos recursos, según figurara como activos del ente financiero, del que obtienen un préstamo y del depositante, corriéndose el riesgo de incluir recursos de ahorradores, que ni siquiera son sujetos del gravamen. Además, como las actividades de estas empresas están sujetas a un estricto control a que se refiere la exposición de motivos de la Ley. Lo anterior permite concluir que estas empresas reúnen características, que las diferencian objetivamente de la generalidad de los causantes y justifican el trato desigual que implica la exención del pago del impuesto que establece el artículo 6o., fracción I de la ley mencionada.

El cambio de postura jurisprudencial es el reflejo de una nueva actitud tomada por nuestro máximo tribunal, el cual en su uso de las facultades que le concede la Ley del Amparo, decidió alterar su criterio, interrumpiendo una jurisprudencia definida, sustituyéndola por otra parte, que confirma su ánimo de independizarse de antiguas posturas, que la tenía como un órgano judicial, supeditado a los intereses del Poder Ejecutivo Federal.

El pequeño problema que nosotros vemos, es el relativo a que no sólo se compone el sistema financiero por corporaciones bancarias, sino que como lo indicamos, dicho esquema financiero se integra por instituciones muy diversa entre sí, ya por sus actividades, ya por sus finalidades, lo que hará más complejo el marcar a cada una de las empresas sus reglas especiales de fijación de la base en materia del impuesto al activo.

Los fines de los impuestos, es que su finalidad es recaudatoria y en ocasiones pueden tener no fines recaudatorios o extrafiscales, es decir, el impuesto no solamente tiene un fin financiero, sino que, su fuerza enorme, puede ser aplicada a finalidades diversas.

Pero no puede negarse que los impuestos constituyen una fuerza económica tremenda que puede ser utilizada, ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas o para favorecer el de aquellas que se consideren benéficas, los fines extrafiscales, pueden ser culturales, económicos, morales, etc.

La jurisprudencia, tomada por el Tribunal Supremo del país, la cual se identifica con el número 1-91 y contiene un criterio distinto de interpretación, de la garantía de equidad prevista por el artículo 31o., fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este segundo caso se efectuó un estudio armónico de los numerales 25, 28 y 31, fracción IV, de la Carta Magna, en relación con los preceptos marcados con los números 1o., 6o., 9o. y 10o., de la Ley del Impuesto al Activo de las empresas, mediante el cual se consideró, por parte de los ministros que votaron a favor del proyecto respectivo, que dicha legislación consideraba contraria al principio de equidad, previsto dentro de la obligación constitucional del sistema financiero, en perjuicio de las demás empresas que sí tienen la calidad de sujetos obligados al pago del Impuesto al Activo, en virtud de que dentro de los fines del citado tributo existen objetivos fiscales, es decir, recaudar para satisfacer el gasto público y como medida de control, para facilitar la fiscalización hacendaria y extrafiscales, para promover la obtención de utilidades por actividades empresariales, lo que no es contrario a las medidas de control financiero a que están sujetas las empresas que componen el sistema financiero.

De lo antes expresado se desprende que la Ley del Impuesto al Activo, no debe dar un trato diferencial para los iguales, ya que se transgrede el principio de equidad.

12.3. REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

- 1.- Las empresas que integren el sistema financiero quedan sujetas al gravamen.
- 2.- Se establecen los acreditamientos que contra el impuesto tienen derecho a realizar las empresas del sistema financiero.
- 3.- Opción de aplicar el artículo 5o.-A de la L.I.A.C., para determinar el impuesto de las empresas del sistema financiero.
- 4.- Se incorpora a la ley el artículo 5o., del reglamento de la misma, en materia de determinación de la base del impuesto correspondiente a las personas físicas que no realizan actividades empresariales y que otorgan el uso o goce temporal de inmuebles a otros contribuyentes del impuesto al activo.
- 5.- Asimismo, se incorpora a la ley el artículo 15-A del reglamento, el cual precisa el impuesto que deberán actualizar los contribuyentes que opten por aplicar el artículo 5o.-A de la L.I.A.C., que consiste en pagar el impuesto con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior.
- 6.- Se establece el mecanismo para acreditar los pagos provisionales en el caso de escisión de sociedades.

12.3.1. EMPRESAS DEL SISTEMA FINANCIERO.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que el sistema financiero se compone de las instituciones de crédito de seguros y fianzas, de almacenes generales de depósito, 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, que sean residentes en México o en el extranjero.

De conformidad con la fracción II del artículo 6o., de la L.I.A.C., se deroga, mediante la cual se establecía la exención del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero, esta medida obedece a la intención del legislador de restablecer los principios de equidad y legalidad constitucionales violados en la fracción derogada, intención que surgió motivada por las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en esta materia, tras un análisis del objeto original del impuesto y no consiste en los activos destinados a actividades empresariales, sino en la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de tales activos, puesto que el impuesto al activo es un gravamen dirigido a personas que realizan actividades empresariales, objetivamente con fines de lucro.

Las empresas integrantes del sistema financiero también cuentan con activos destinados al desarrollo de actividades empresariales y por lo tanto, el rendimiento mínimo que grava el impuesto al activo existe, así como sucede en las demás empresas obligadas al pago del mismo por lo que, conforme a los pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31o., fracción IV, constitucional, toda vez que la exención de un trato desigual a iguales al no gravar a las empresas que integran el sistema financiero.

ACTIVOS SUJETOS AL PAGO DEL IMPUESTO.

Desde el origen del impuesto al activo, las empresas del sistema financiero estuvieron exentas gracias a los elementos y características de su operación. Al desarrollar su actividad con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, se consideró que existía dificultad para cuantificar en forma precisa el activo neto afecto a sus actividades empresariales y en atención a este hecho fue justificada su exención.

Sin embargo, conforme a la conclusión de la Suprema Corte de Justicia, en tal circunstancia se debería haber previsto una forma especial de determinación de la base del impuesto, sin que sea justificable la exención, toda

vez que si las empresas del sistema financiero pueden determinarse sus utilidades para efectos del impuesto sobre la renta, no existe razón alguna para presumir que no pueden determinar la base del impuesto al activo.

ACREDITAMIENTO A EFECTUAR CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO DETERMINADO.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 9o., de la Ley del Impuesto al Activo, regula los acreditamientos que los contribuyentes del Impuesto al Activo, podrán realizar contra dicho impuesto.

a) Acreditamiento del impuesto sobre la renta del ejercicio. El primer párrafo del artículo mencionado permite acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio, un monto equivalente al impuesto sobre la renta, que le correspondió al contribuyente en el mismo.

b) A partir de 1995., los contribuyentes de este impuesto también tienen derecho a acreditar el exceso del impuesto sobre la renta, sobre el impuesto al activo, que se hubiera causado en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores, siendo posible este acreditamiento contra los pagos provisionales del impuesto al activo.

Mediante el artículo 4o., de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto al Activo, fracción I de las empresas que integran el sistema financiero podrán, a partir del ejercicio de 1996 y hasta el de 1998, realizar el acreditamiento del exceso del impuesto sobre la renta, sobre el impuesto al activo causado, en caja uno de los tres ejercicios anteriores al de que se trate. Toda vez que las empresas del sistema financiero estuvieron exentas hasta 1995, el impuesto al activo causado, en ejercicios anteriores resulta acreditable contra el impuesto al activo causado a partir de 1996 y hasta 1998, lo que ocasionará que dichas empresas no paguen efectivamente el impuesto pequeño, el cual es susceptible de recuperación en ejercicios posteriores.

OPCIÓN DE PAGO CON BASE AL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR.

Mediante la fracción II del artículo Cuarto Transitorio ya referido, las empresas integrantes del sistema financiero, al igual que los demás contribuyentes, tienen la opción de determinar el impuesto al activo a partir del ejercicio de 1996 y hasta el de 1999, considerando el impuesto que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, actualizado, de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, en los términos del artículo 5o., de la Ley del Impuesto al Activo.

12.3.2. PERSONAS FÍSICAS QUE OTORGUEN EL USO O GOCE DE INMUEBLES A OTROS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Conforme al artículo 1o., de la Ley del impuesto al Activo, vigente hasta la fecha, se señalan como sujetos obligados los siguientes:

- 1.- Personas físicas que realicen actividades empresariales.
- 2.- Personas morales residentes en México.
- 3.- Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, por los activos atribuibles al mismo.
- 4.- Personas distintas a las ya señaladas, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente obligado al pago del impuesto al activo, únicamente por esos bienes.

Mediante la reforma a este artículo. en este último caso se hacen las siguientes precisiones:

- 1.- El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se refiere a bienes inmuebles.
- 2.- La base del impuesto se integrará por su activo fijo y terrenos por lo que obtengan ingresos las personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles (Capítulo III del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), que perciben ingresos en su carácter de condominio o fideicomisario de un inmueble destinado

a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente artículo 133, del Capítulo X del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o los residentes en el extranjero que perciben ingresos en su carácter de condominios o fideicomisarios de un inmueble destinado a hospedaje, que haya sido otorgado en administración a un tercero para hospedar a personas distintas del contribuyente cuando la fuente de riqueza se encuentre en México por ubicarse el inmueble en nuestro país, artículo 148o.-A del Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

12.4. SEGÚN DECRETO Y REGLAS MISCELÁNEA 1996 (REGLAS: 265, 320 y 321).

12.4.1. RÉGIMEN SIMPLIFICADO:

1.- Personas Morales.

Ingresos propios de la actividad.
Ingresos que deriven de la enajenación de títulos valor y bienes.
Intereses cobrados.

2.- Personas Físicas.

Ingresos propios de la actividad empresarial.
Intereses cobrados.

La regla 320 en mención precisa que tratándose de contribuyentes exentos del pago del impuesto deberán atender lo siguiente:

- a) Continúan obligados a cumplir las obligaciones formales previstas por la ley.
- b) Tratándose de la primera declaración de pago provisional de 1996 y en su caso la relativa al ajuste de los pagos provisionales del referido ejercicio, deberán ser presentados en cero.
- c) aun cuando no estén obligados a pagar el impuesto por 1996, en la declaración del ejercicio deberán calcular en los términos de la ley de la materia, el impuesto que les hubiera correspondido en dicho ejercicio de no haber estado exceptuados de su pago, debiendo señalar en su declaración el ejercicio el impuesto así calculado, anotando la cantidad de cero en el renglón relativo a la cantidad a pagar.

Asimismo, se establece el tratamiento a seguir tratándose de actividades a través de una asociación en participación, fideicomiso, copropiedad o sociedad conyugal.

Los ingresos de siete millones de pesos obtenidos en el ejercicio de 1995, comprenden a todos los que el contribuyente haya percibido durante ese año, ya sea en forma directa o a través de las unidades económicas señaladas, derivadas de las actividades cuyos activos son objeto del impuesto al activo, las cuales se enuncian a continuación:

12.4.2. ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.

1.- El asociante podrá dejar de efectuar pagos provisionales del impuesto al activo por el ejercicio de 1996 por los activos afectos a la asociación en participación, estableciéndose el requisito que el asociante y el asociado no haya obtenido en lo individual durante 1995, ingresos superiores a siete millones de pesos.

2.- El asociado deberá presentar al asociante copia de su declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio de 1995.

12.4.3. ACTIVIDADES EMPRESARIALES A TRAVÉS DE UN FIDEICOMISO.

La dificultad podrá dejar de efectuar pagos provisionales del impuesto al activo por cuanta del conjunto de fideicomisarios, correspondientes al ejercicio de 1996, cuando todos los fideicomisarios en el fideicomiso le acrediten con la presentación de una copia de su declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio de 1995, que los ingresos obtenidos en ese ejercicio fueron hasta de siete millones de pesos.

12.4.4. COPROPIEDAD Y SOCIEDAD CONYUGAL.

1.- El copropietario o cónyuge encargado de la administración de la negociación o de los bienes en copropiedad o de la sociedad conyugal podrá dejar de efectuar pagos provisionales de esta contribución correspondientes al ejercicio de 1996, por cuenta de los copropietarios o cónyuge, cuando el mismo no hubiera obtenido durante 1995 ingresos superiores a siete millones de pesos.

2.- Los demás copropietarios o en su caso, el otro cónyuge le acredite con la presentación de la copia de su declaración del impuesto sobre la renta de 1995, que los ingresos obtenidos en ese ejercicio hayan sido hasta de siete millones de pesos.

12.4.5. EMPRESAS ESCINDIDAS.

Cuando se escinda una empresa que hubiera obtenido ingresos hasta de siete millones de pesos en el ejercicio de 1995, las sociedades escindidas también podrán gozar durante el ejercicio de 1996 de la exención en el pago del impuesto al activo

12.4.6. EMPRESAS FUSIONADAS.

En el caso de la fusión de sociedades, la sociedad fusionante o la que surja con motivo de la fusión, podrá gozar en el ejercicio de 1996 de la exención del impuesto al activo, siempre que la empresa fusionante y todas las fusionadas, en lo individual, hubieran obtenido ingresos durante el ejercicio de 1995 hasta de siete millones de pesos.

12.4.7. OBLIGACIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO.

Es importante mencionar que no gozarán de la exención del pago del impuesto al activo los siguientes contribuyentes:

Las maquiladoras.

Las empresas controladoras que consoliden para efectos del impuesto sobre la renta.

12.4.8. EMPRESAS CONTROLADORAS.

La regla 321 de la Resolución Miscelánea fiscal para 1996 precisa que tratándose de contribuyentes que durante el ejercicio de 1995 obtuvieron ingresos que no hubieran excedido de siete millones de pesos y que con el carácter de empresas controladas consoliden sus resultados fiscales para los efectos del impuesto al activo, durante el ejercicio de 1996 podrán gozar de la exención del impuesto al activo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo primero del decreto señalado en la regla 320 de la Resolución miscelánea fiscal para 1996, únicamente por la parte de su activo que durante el ejercicio de 1996 no deberá ser sumada al de la empresa controladora en los términos del artículo 13o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo.

Por otra parte la regla 322 de la citada resolución establece que los contribuyentes que de conformidad con lo dispuesto por el artículo primero del decreto al cual hace referencia la regla 320, durante el ejercicio de 1996 gocen de la exención del impuesto al activo, para todos los efectos de la Ley que establece dicha contribución y su reglamento, considerarán el citado gravamen calculado en los términos del primer párrafo de la mencionada regla 320 para dicho ejercicio, como si ese fuera el impuesto causado en el mismo, conforme a la Ley de la materia.

12.5. APORTACIONES EFECTUADAS POR LA FEDERACIÓN, ENTIDADES FEDERATIVAS O MUNICIPIO.

La regla 265 de la Resolución Miscelánea fiscal para 1996 precisa que se dará el tratamiento de activos financieros a las acciones emitidas por personas morales residentes en México, a las aportaciones efectuadas por la Federación, entidades federativas o municipio, a los concesionarios para la operación de obras públicas.

12.5.1. DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

En el caso de contribuyente que reciban créditos otorgados por el sistema financiero para la realización de desarrollos inmobiliarios de vivienda de interés social en terrenos de su propiedad, la regla 266 precisa que podrán calcular el impuesto al activo que corresponda a los mismos, permitiendo diferir dicho impuesto hasta el tercer año siguiente a aquel en el que se obtengan los citados créditos.

12.5.2. CRÉDITOS PARA LABORES DEL CAMPO.

La regla 267 señala que no se considerará, cuentas y documentos por cobrar para efectos de activos financieros, los créditos para labores del campo que otorguen los ingenios azucareros y los beneficiadores o exportadores de café, a personas físicas o morales dedicadas al cultivo de la caña de azúcar o de café, respectivamente, con recursos otorgados por la Financiera Nacional Azucarera, S.N.C., las instituciones integrantes de la banca múltiple o por el Banco de comercio Exterior, S.N.C.

12.5.3. PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES EXENTOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Se precisa mediante la regla 268 que las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, aun cuando perciban ingresos por enajenación de bienes, intereses y por obtención de premios, no pagarán el impuesto al activo, excepto cuando otorguen el uso o goce temporal de bienes.

12.5.4. BIENES INMUEBLES UTILIZADOS PARA LA ENSEÑANZA.

Por los bienes inmuebles que se utilicen para la realizar las actividades de enseñanza que requieran de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, la regla 268 establece que podrán no ser incluidos en el valor del activo de sus propietarios.

12.5.5. PAGOS PROVISIONALES DE SOCIEDADES ESCIDENTES.

Para los efectos de lo establecido en el artículo 7o.-A de la Ley del Impuesto al Activo, la regla 270 precisa que tratándose de escisión de sociedades, la sociedad escidente podrá considerar como pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad a la escisión, la totalidad de dichos pagos que hubiera efectuado en el ejercicio en que ocurra la escisión, sin que se pueda asignar a las sociedades escindidas, aun cuando la escidente desaparezca.