

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
Y ADMINISTRACION

DIVISION DE ESTUDIOS SUPERIORES
MAESTRIA EN CONTADURIA PUBLICA



DIVERGENCIAS ENTRE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA 1984 Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
GENERALMENTE ACEPTADOS

TESIS

QUE EN OPCION AL TITULO DE
MAESTRIA EN CONTADURIA PUBLICA

PRESENTA

JUAN VALENTIN NAVA CRUZ

MONTERREY, N. L.,

DICIEMBRE DE 1986

TM

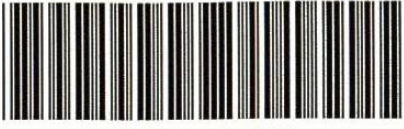
Z7164

.C8

FCPYA

1986

N3



1020073567

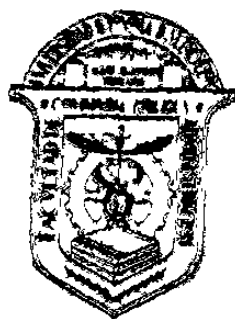
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA

Y ADMINISTRACION

DIVISION DE ESTUDIOS SUPERIORES

MAESTRIA EN CONTADURIA PUBLICA



DIVERGENCIAS ENTRE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA 1984 Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
GENERALMENTE ACEPTADOS

TESIS

QUE EN OPCION AL TITULO DE
MAESTRIA EN CONTADURIA PUBLICA,

PRESENTA

JUAN VALENTIN NAVA CRUZ

MONTERREY, N. L.

DICIEMBRE DE 1986

I
27164
• CB
FCPYD
1986
N3



147130

A MIS PADRES

Con Cariño y Gratitud
Eternos.

A MI ESPOSA

A MIS HIJOS

A MIS MAESTROS

A MIS AMIGOS

P R O L O G O

La Legislación Fiscal Mexicana, concretamente la Ley del Impuesto sobre la Renta y en menor medida la Ley del Impuesto al Valor Agregado, difieren en muchos casos de los Principios de Contabilidad aprobados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en lo que a técnica contable se refiere, principalmente por tener distintos objetivos.

Mientras que el propósito de la Ley es recaudatorio y busca interpretar las necesidades gubernamentales para cumplir su cometido, el de los Principios de Contabilidad es que la información contable proporcione datos cuantitativos razonablemente correctos, que reflejen la realidad económica de las entidades para la toma de diversas decisiones.

Las divergencias referidas originan, entre otras, diferencias en los montos de las utilidades de las entidades, cuantificadas a la luz de uno y otro lineamiento, siendo generalmente mayores siguiendo las disposiciones legales, dado que se utilizan como base para el pago de los impuestos.

La principal consecuencia que afrontan las empresas debido a esta situación, amén del costo administrativo que implica tener información en ambos sentidos, es la descapitalización y falta de liquidez al determinarse y tener que pagar impuestos y utilidades a los trabajadores en exceso en la mayoría de los casos.

Ambas disposiciones evolucionan continuamente en busca de sus correspondientes propósitos y por lo mismo, aunque en algunos artículos de la Ley se hacen acercamientos hacia los Principios de Contabilidad, en términos generales, no se vislumbra una conciliación completa en el futuro previsible.

Por lo anterior, deseo compendiar en este trabajo las divergencias entre los Principios de Contabilidad aprobados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y las disposiciones de la Legislación Fiscal Mexicana, mediante la comparación sistemática de cada uno de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta con los Principios de Contabilidad, analizando en el desarrollo del mismo los efectos negativos que dichas divergencias ocasionan a las empresas, insertando ejemplos y presentando en algunos casos las alternativas de solución que al respecto ha adoptado la profesión contable, o las que a mi juicio debieran adoptarse, con el ánimo de que sea utilizado por estudiantes y profesionistas de la Contaduría Pública como un manual de consulta rápida, así como posible promotor de cambios.

Si este ambicioso deseo fuera el resultado, habría logrado, con la valiosa ayuda de maestros y amigos, el objetivo de aportar un grano de arena a la profesión, a la vez que un medio para obtener mayores conocimientos y el grado de Maestro de Contaduría Pública.

En el primer capítulo haré un breve repaso del concepto de Contabilidad así como de los Boletines de la serie 'A' que -- contienen la estructura básica de la teoría contable.

Los capítulos siguientes se presentan conforme a la estructura actual de la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo relativo a su título II Sociedades Mercantiles; es decir:

Capítulo	II	: INGRESOS
Capítulo	III	: DEDUCCIONES EN GENERAL (GASTOS)
Capítulo	IV	: PERDIDAS
Capítulo	V	: SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS
Capítulo	VI	: OBLIGACIONES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES
Capítulo	VII	: ESTIMULOS FISCALES
Capítulo	VIII	: CONCLUSIONES

I N D I C E

PAGINA

PROLOGO

CAPITULO I

INTRODUCCION

	1
1.1.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD	1
1.1.1.- CONCEPTO DE CONTABILIDAD	1
1.1.2.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD	2
1.1.2.1.- DELIMITACION DEL ENTE ECONOMICO	4
1.1.2.1.1.- ENTIDAD	4
1.1.2.1.2.- REALIZACION Y PERIODO CONTABLE	5
1.1.2.2.- BASES DE CUANTIFICACION Y PRESENTACION	8
1.1.2.2.1.- VALOR HISTORICO ORIGINAL	8
1.1.2.2.2.- NEGOCIO EN MARCHA	9
1.1.2.2.3.- DUALIDAD ECONOMICA	10
1.1.2.3.- INFORMACION	11
1.1.2.3.1.- REVELACION SUFICIENTE	11
1.1.2.4.- GENERALES	14
1.1.2.4.1.- IMPORTANCIA RELATIVA	14
1.1.2.4.2.- CONSISTENCIA	16
1.2.- GENERALIDADES FISCALES	18
1.2.1.- CARACTERISTICAS DE LA LEGISLACION FISCAL MEXICANA	18
1.2.1.1.- COMPLEJIDAD DE LA LEGISLACION FISCAL MEXICANA	18
1.2.1.2.- DINAMICA DE LA LEGISLACION FISCAL MEXICANA	19

1.2.2.- JERARQUIA DE LAS DISTINTAS LEYES IMPOSITIVAS	20
1.2.3.- ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	20
1.2.4.- CONCEPTOS Y TERMINOLOGIA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	22
1.2.5.- TENDENCIAS DE ACERCAMIENTO Y DISTANCIAMIENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD	23
1.2.5.1.- ACERCAMIENTOS	23
1.2.5.2.- DISTANCIAMIENTOS	25
1.2.5.3.- CONCLUSION	26

CAPITULO II

INGRESOS 27

2.1.- INGRESOS POR DIVIDENDOS (ARTICULO 15 PRIMER PARRAFO)	27
2.2.- INGRESOS POR VALUACION DE ACCIONES POR EL METODO DE PARTICIPACION (ARTICULO 15 SEGUNDO PARRAFO)	28
2.3.- ENAJENACIONES A PLAZO Y ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS (ARTICULO 16)	29
2.4.- CONTRATOS DE OBRA (ARTICULO 16-A)	30
2.5.- INGRESOS ACUMULABLES (ARTICULO 17)	30
2.5.1.- INGRESOS PRESUNTIVOS (FRACCION I)	30
2.5.2.- UTILIDAD EN PAGOS EFECTUADOS CON BIENES (FRACCION II)	31
2.5.3.- GANANCIAS DE CAPITAL (FRACCION V)	32
2.5.3.1.- DERIVADA DE ENAJENACION DE ACTIVOS FIJOS	32
2.5.3.2.- DERIVADO DE FUSION, LIQUIDACION O REDUCCION DE CAPITAL	33

-2.5.4.- ANTICIPOS O DEPOSITOS EN GARANTIA (FRACCION IX)	38
2.5.4.1.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ARTICULO 17, FRACCION IX)	38
2.5.4.2.- MOMENTO DE CAUSACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	40
2.5.4.2.1.- EN ENAJENACIONES (ARTICULO 11, FRACCION II, ARTICULO 12, 4º PARRAFO 1º Y 3º)	40
2.5.4.2.2.- APORTACIONES A SOCIEDADES (ARTICULO 18, 2º PARRAFO)	41
2.5.5.- UTILIDAD POR FLUCTUACION DE LA MONEDA (ARTICULO 17, FRACCION X)	42
2.6.- GANANCIA EN LA ENAJENACION DE TERRENOS, CONSTRUCCIONES, ACCIONES Y PARTES SOCIALES, ETC. (ARTICULOS 18 Y 19)	45
2.6.1.- TERRENOS Y CONSTRUCCIONES.	46
2.6.2.- ACCIONES, PARTES SOCIALES, ETC.	47
2.7.- GANANCIA EN ENAJENACION DE INVERSIONES NO DEDUCIBLES - (ARTICULO 20)	51

CAPITULO III.

DEDUCCIONES EN GENERAL 53

3.1.- DEDUCCION DE DIVIDENDOS (ARTICULO 22, FRACCION IX)	53
3.2.- DEDUCCIONES DE EXTRANJEROS CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAIS.	54
3.3.- REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES (ARTICULO 24)	55
3.3.1.- DONATIVOS (ARTICULO 24, FRACCION I)	55
3.3.2.- DEPRECIACION DE INVERSIONES (ARTICULO 24, FRACCION II)	55

3.3.3.- PAGOS A PERSONAS FISICAS Y DONATIVOS (ARTICULO 24, FRACCION IX)	55
3.3.4.- HONORARIOS A CONSEJEROS, PRIMAS Y SEGUROS Y USO O GOCE DE INMUEBLES (ARTICULO 24, FRACCION X, - XIII, XIV)	56
3.3.5.- USO DE AUTOMOVILES (ARTICULO 24, FRACCION XX)	57
3.4.- GASTOS NO DEDUCIBLES (ARTICULO 25)	57
3.4.1.- IMPUESTO A CARGO DE TERCEROS (ARTICULO 25, -- FRACCION I)	57
3.4.2.- GASTOS DE REPRESENTACION Y EN CASAS DE RECREO (ARTICULO 25, FRACCION V Y XIV)	58
3.4.3.- SANCIONES, INDEMNIZACIONES Y RECARGOS (ARTICULO 25, FRACCION VII)	58
3.4.4.- PROVISIONES DE ACTIVO O DE PASIVO (ARTICULO 25 FRACCIONES IX Y X)	59
3.4.5.- PERDIDAS POR ADQUISICION DE BIENES A VALOR MA-- YOR QUE EL DE MERCADO (ARTICULO 25, FRACCION XII)	60
3.4.6.- PERDIDAS EN LA ENAJENACION DE ACTIVOS NO DEDU-- CIBLES (ARTICULO 25, FRACCION XV)	61
3.4.7.- PERDIDAS EN FUSION, REDUCCION DE CAPITAL O LI-- QUIDACION (ARTICULO 25, FRACCION XVII)	61
3.4.8.- GASTOS A PRORRATA CON EMPRESAS DEL EXTRANJERO - (ARTICULO 25, FRACCION XIX)	63
3.5.- PERDIDAS POR FLUCTUACION DE MONEDA (ARTICULO 26)	63
3.6.- DEL COSTO.	64
3.6.1.- COSTO DE VENTAS (ARTICULOS 29, 32,33,36 y 37)	64
3.6.1.1.- SISTEMA DE COSTEO (ARTICULO 29, 1ER. PARRAFO)	65

3.6.1.2.- COSTEO SOBRE BASES HISTORICAS (ARTICULO 29, 1ER. PARRAFO)	66
3.6.2.- COSTO DE ENAJENACIONES A PLAZO Y EN ARRENDAMIENTO FINANCIEROS Y CONTRATOS DE OBRA (ARTICULOS 30 Y 31)	67
3.6.3.- EXCLUSIONES DEL COSTO DE ADQUISICION (ARTICULO 39)	69
3.7.- DE LAS INVERSIONES	70
3.7.1.- METODO DE DEPRECIACION DE INVERSIONES (ARTICULO 41, 1ER. PARRAFO)	70
3.7.2.- BASE DE DEPRECIACION (ARTICULO 41, 1ER. PARRAFO)	71
3.7.3.- CONCEPTO DE MONTO ORIGINAL DE LA INVERSION (ARTICULO 41, 2DO. PARRAFO)	72
3.7.4.- INVERSIONES EN AUTOMOVILES Y EN CASAS DE RECREO (ARTICULO 46, FRACCION II Y III, 2DO. PARRAFO)	76
3.7.5.- REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS (ARTICULO 46, FRACCION VIII Y 51)	77

CAPITULO IV

PERDIDAS	82
----------	----

4.1.- DEDUCCION DE LAS PERDIDAS DE OPERACION (ARTICULO 55)	82
4.2.- PERDIDA NO DEDUCIBLE EN FUSION O EN LIQUIDACION (ARTICULO 56 Y 57)	83

CAPITULO V

SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS

5.1.- CONCEPTO DE SOCIEDAD CONTROLADORA (ARTICULO 57-A)	84
5.2.- PROCEDIMIENTOS DE CONSOLIDACION DE RESULTADOS E IMPUESTO (ARTICULO 57-A, FRACCION III, 2DO. PARRAFO)	85
5.3.- REQUISITOS PARA CONSOLIDAR (ARTICULO 57-C)	86
5.4.- CONCEPTO DE SOCIEDAD CONTROLADORA (ARTICULO 57-C)	87
5.5.- SOCIEDADES QUE NO SE CONSIDERAN CONTROLADORAS NI CONTROLADAS (ARTICULO 57-D)	88
5.6.- PROCEDIMIENTO PARA CONSOLIDAR (ARTICULOS 57-E, F, G Y H)	89
5.7.- PERDIDAS FISCALES DE LAS CONTROLADORAS (ARTICULO 57-G -- FRACCION VI)	90
5.8.- VALUACION DE ACCIONES (ARTICULO 57-L, 2DO. PARRAFO)	91

CAPITULO VI

OBLIGACIONES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES 93

6.1.- REGISTRO DE LAS ACCIONES ADQUIRIDAS Y REGISTRO DE UTILIDADES OBTENIDAS (ARTICULO 58, FRACCION V Y VI)	93
6.2.- VALUACION DE MONEDAS EXTRANJERAS (ARTICULO 58, FRACCION I Y IX, ARTICULO 59, FRACCION I, INCISO B)	93
6.3.- VALUACION DE INVENTARIOS (ARTICULO 58, FRACCION II Y ARTICULO 60)	95

CAPITULO VII

ESTIMULOS FISCALES 97

7.1.- DEPRECIACION ACELERADA (ARTICULO 163 Y TRANSITORIO 28)	97
--	----

CAPITULO VIII

CONCLUSIONES

1.1.2.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

Con el objeto de lograr lo anterior, de uniformar criterios y estandarizar procedimientos, la máxima agrupación de profesionales de la Contaduría Pública en México, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por medio de su Comisión de Principios de Contabilidad, ha emitido a través de boletines, normas de aplicación obligatorias para todos los preparadores de información contable, y se mantiene en constante estudio e investigación de las adiciones y adecuaciones a las mismas, atendiendo siempre a las necesidades que plantean los cambios del complejo -- fenómeno económico.

Dichos boletines han sido clasificados en series como sigue:

SERIE	C O N C E P T O
A	- PRINCIPIOS CONTABLES BASICOS.
B	- PRINCIPIOS RELATIVOS A ESTADOS -- FINANCIEROS EN GENERAL.
C	- PRINCIPIOS APLICABLES A PARTIDAS - O CONCEPTOS ESPECIFICOS.
D	- PROBLEMAS ESPECIALES DE DETERMINACION DE RESULTADOS.
E	- PRINCIPIOS APLICABLES A ENTIDADES CON CARACTERISTICAS ESPECIALES.
F	- INVESTIGACION TEORICA.

Se estima conveniente y oportuno hacer a continuación un breve repaso del contenido de los Principios de la serie 'A', como una forma de ambientar al lector respecto a este tema, en virtud de tratarse de la base de la teoría contable.

El Boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera", establece, como su nombre lo indica, los principios fundamentales que rigen la técnica -- contable.

El cuadro siguiente bosqueja el contenido de este boletín. Posteriormente se abordará cada principio en forma particular:

TEORIA BASICA DE LA CONTABI LIDAD FINAN-- CIERA.	PRINCIPIOS	<ol style="list-style-type: none"> 1. Delimitación del ente económico. 2. Bases de cuantificación. 3. Presentación de la información financiera por medio de Estados Financieros.
	REGLAS PARTICULARES	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reglas de valuación. 2. Reglas de presentación.
	CRITERIO PRU DENCIAL DE APLICACION - DE REGLAS -- PARTICULARES	<p>Opción de elegir entre las alternativas equivalentes de reglas de valuación o de presentación.</p>

1.1.2.1.- DELIMITACION DEL ENTE ECONOMICO.

1.1.2.1.1.- ENTIDAD.

La información que produce la contabilidad no tendría sentido alguno si no se identificase al ente, cosa o unidad económica, y se registrasen y cuantificasen únicamente los eventos económicos, de rechos y obligaciones de este ente, independientemente de la o las personas que lo integran.

Puede haber infinidad de modalidades de entidades económicas. A manera de ejemplos se insertan a continuación algunas de ellas:

DERECHO PUBLICO	{	Gobierno Federal Gobierno Estatal Municipios Instituciones de Gobierno
INICIATIVA PRIVADA	{	Sociedades Mercantiles Sociedades Mutualistas Sindicatos, Gremios Cooperativas Ejidos Personas Físicas Sociedades y Asociaciones Civiles.
PARTICIPACION MIXTA	{	Empresas Paraestatales

Independientemente de su género con el objeto de identificarlas, a todas las entidades les es aplicable este principio utilizándose para ello dos criterios:

1. Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios.
2. Centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social.

1.1.2.1.2.- REALIZACION Y PERIODO CONTABLE.

Los accionistas participan de las utilidades de una entidad en virtud de haber aportado capital para la creación de la misma, y por lo tanto están interesados en obtener información periódica, respecto a cómo las operaciones realizadas por la empresa han afectado su inversión.

Otros participantes de las utilidades de una entidad son el gobierno a través del Impuesto sobre la Renta y --

los trabajadores a través de su participación en las utilidades, por lo que también desean información periódica al respecto.

Convencionalmente, para los efectos antes descritos, se ha adoptado la práctica de subdividir la vida de las empresas en períodos, los que generalmente equivalen a un año, pudiendo no coincidir éste con el año calendario.

La respuesta a la necesidad de medir periódicamente los excesos de los ingresos sobre los costos y gastos de una entidad (utilidades), se encuentra fundamentalmente en los principios de Realización y Período Contable.

Estos dos principios determinan los criterios a seguir para identificar cuando o en qué período un evento económico debe considerarse realizado y por lo tanto sujeto a registro. Estos criterios se pueden sintetizar con las siguientes expresiones:

1. Los ingresos deben registrarse cuando se realizan y los gastos cuando se conocen, independientemente de si conllevan o no flujo de efectivo.
2. Todo ingreso debe ser enfrentado, en la medida de lo posible, a los costos y/o gastos que sirvieron para generarlo.

Se considera esencial agregar a continuación lo que respecto a la realización señala el Boletín A-4 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

Debe considerarse que un evento ha sido realizado por una entidad económica cuando dicho ente:

1. Ha formalizado una transacción con otro ente económico. (Ejemplos: venta empresa-cliente, compra empresa-proveedor, dividendos empresa-accionista, aumento de capital empresa-accionista, obtención de crédito empresa-banco, etc.)

2. Cuando por virtud de su operación normal ha tenido transformaciones internas. (Ejemplo: depreciaciones de activo fijo, bajas de activo fijo por pérdida, materia prima convertida en producto en proceso y luego en terminado, etc.) . .
3. Cuando una entidad ha sido afectada -- por fenómenos financieros y económicos externos ajenos a su voluntad, tales -- como devaluación o revaluación de la -- moneda, inflación, deflación, catástrofes, etc.

1.1.2.2.- BASES DE CUANTIFICACION Y PRESENTACION.

1.1.2.2.1.- VALOR HISTORICO ORIGINAL.

Este principio sustenta que -- el esfuerzo o sacrificio económico en tér-- minos monetarios, que se involucra al ce-- lebrar o formalizar toda operación por un ente económico, representará la medida -- de base para su cuantificación y registro.

En otras palabras, los estados financieros de una entidad mostrarán siem-- pre el saldo de cada uno de sus renglones

por el importe en moneda o su equivalente erogado, por erogar, recibido o por recibir.

No obstante, se enfatiza que no se violará este principio si por virtud de cambios importantes en el nivel general de precios, dichos estados financieros se ajustan sistemáticamente en forma integral y en la medida de lo posible, para mantener el valor y el significado de esa información.

1.1.2.2.2.- NEGOCIO EN MARCHA.

Este principio, señala que la contabilidad asume que las operaciones del ente económico prevalecerán indefinidamente en el futuro ya que las operaciones que realiza así lo denotan, ejemplo, se endeuda a largo plazo para adquirir activos fijos que serán útiles para sus fines por períodos largos, celebra contratos de trabajo que implican obligaciones que se cumplirán a largo plazo como son las pensiones por jubilaciones, etc., de manera que para determinar sus resultados (cuanto gana o cuanto pierde) debe registrar al costo o modificación sistemática

del mismo los bienes que adquiere y enfrentarlos al valor de venta cuando éste ocurra. Todo lo anterior si es que no hay pruebas contundentes de que el negocio entrará en liquidación en fecha cierta y próxima, caso en el que se recomienda hacer estimaciones para que las cifras de los estados financieros muestren lo que el negocio vale en la actualidad.

1.1.2.2.3.- DUALIDAD ECONOMICA.

Toda operación de una entidad económica se registra aplicando este principio, el cual también se denomina partida doble. Aportado por Fray Luca Paccioli en 1494, en la versión contable de la Ley natural de la causalidad que dice que todo efecto tiene su causa y viceversa -- y que en contabilidad se expresa: a todo cargo corresponde un abono; los abonos -- serán generalmente la causa u origen o -- proveniencia de un bien, derecho o recurso y los cargos representarán aquello en lo que dicho bien o recurso se aplica o -- asigna, o sea el efecto; por ejemplo:

OPERACION	CARGO (Efecto)	ABONO (Causa)
Un accionista paga las acciones que adquirió.	BANCOS	ACCIONISTA
Compra de mercancía a crédito.	ALMACEN	PROVEEDOR
Se contrata un préstamo en el Banco.	BANCOS	PRESTAMOS BANCARIOS.

El mismo Balance General (estado financiero básico de la información contable), refleja esta dualidad en su estructura, presentando en su lado izquierdo los efectos y en su lado derecho las causas.

Los efectos son el conjunto de bienes y derechos de la entidad (activos) mientras que las causas representan las fuentes de esos bienes, que pueden ser propietarios (capital), o terceros (pasivo).

1.1.2.3.- INFORMACION.

1.1.2.3.1.- REVELACION SUFICIENTE.

La información que la contabilidad produce, como se dijo anteriormente debe ser útil y confiable. El princi-

pio que nos ocupa establece además que --
la información debe ser suficiente, lo --
cual implica que la misma sea relevante -
y competente; más para lograr todo lo an-
terior, dicha información debe elaborarse
apegándose a reglas de carácter técnico,
así como atendiendo criterios de equidad.

Por relevante se entiende la
forma en que se presentan los conceptos -
en los estados financieros y una adecuada
selección de los mismos. Por competente
se entiende la inclusión de datos perti--
nentes en los estados financieros de maner
ra que normen adecuadamente el criterio -
de quienes toman decisiones.

Asimismo, se establece en es-
te principio que la información contable
básica de que se habla la constituyen el
Balance General, el Estado de Resultados,
el Estado de Cambios en la Posición Finan-
ciera. El Boletín B-11, al sustituir a
partir de 1983 al B-4 introduce una --
innovación, de manera que ahora este últi-
mo estado se denomina Estado de Cambios -
en la Posición Financiera en base a efec-
tivo. Por otra parte las Notas de los --

Estados Financieros, constituyen información adicional para facilitar la correcta interpretación de la situación financiera y los resultados de operación de la entidad. Como ejemplo de esta información -- se incluyen las políticas contables de -- la empresa, análisis de cifras relevantes, eventos posteriores, contingencias, etc.

Las reglas particulares de -- presentación de estados financieros forman parte de los lineamientos contenidos en el Principio de Revelación Suficiente, que intentan uniformar la acción de elaborar los estados financieros, con la finalidad de facilitar a los usuarios la comprensión de la información en ellos contenida.

La observancia de éste y los demás principios por los elaboradores de estados financieros, cumple con su cometido de uniformar y tecnificar la información; sin embargo, no garantiza que todos los usuarios sean capaces de entender por sí mismos el contenido y significado de -- los mismos si no se auxilian de algún -- experto, dada la cada vez mayor compleji-

dad de las operaciones de los entes y --
del fenómeno económico.

1.1.2.4.- GENERALES.-

1.1.2.4.1.- IMPORTANCIA RELATIVA.

Este principio se refiere -
al establecimiento de orientaciones pa-
ra la inclusión de algunas cifras o par-
tidas tanto en su captura y proceso por
el sistema de contabilidad, como en su
desglose y presentación dentro de sus -
medios de información (estados financier
ros básicos).

Las orientaciones menciona-
das se refieren a la identificación de
cifras de escasa importancia en razón a
su monto o a su naturaleza, para darles
un tratamiento adecuado buscando que la
contabilidad conserve su utilidad.

Existen dos orientaciones --
complementarias entre sí para evaluar la
importancia relativa:

1. En relación al monto.

En relación al monto, se señalan como orientaciones la proporción de la partida en relación a su propio rubro; a la sección a la que corresponda dicho rubro, y en relación al total del activo si ésta es la naturaleza de dicha partida, o el grupo a que corresponda.

Asimismo, se dan como pautas la proporción de la partida con otras partidas relacionadas; el efecto acumulado de aquellas partidas que indudablemente no representan una proporción sustancial; y considerar las partidas en forma separada o compensada, según sea el caso, para evitar errores de apreciación.

Finalmente se señalan los parámetros que se establece que las partidas menores al 5% podrían ser consideradas como no importantes; del 5% al 10% algunas serían importantes y otras no; y por último arriba del 10% generalmente podrían tener un impacto significativo en la información financiera; todo ello a condición de que se tomen las bases adecuadas de comparación.

2. En atención a la naturaleza de la --
partida.

Se señalan como pautas importantes --
el considerar si se trata de una situaci
ción de carácter extraordinario; si --
influye sensiblemente en la determina-
ción de los resultados del ejercicio;-
si el resultado está sujeto a un hecho
futuro o condición; si no afecta cuan-
titativamente por ahora pero que pudiera
hacerlo en el futuro; si su origen
obedece a leyes, reglamentos o disposici
ones oficiales o contractuales, o si
se trata de operaciones con empresas -
subsidiarias, afiliadas ó asociadas.

No obstante las buenas pautas
que se señalan y debido a lo casuístico -
y particular de las situaciones que en la
práctica se presentan, finalmente se ape-
la al buen juicio de los profesionales --
de la Contaduría Pública para resolver en
cada ocasión.

1.1.2.4.2.- CONSISTENCIA.

La falta de comparabilidad se
origina por cambios en las reglas particula
res de aplicación de Principios de Con-

tabilidad, cambios en estimaciones contables o cambios en la entidad emisora de los estados financieros.

Con el objeto de que la información que la contabilidad produzca pueda ser comparada y que de dichas comparaciones puedan hacerse juicios valederos y significativos, es necesario que los acontecimientos o transacciones de una entidad sean registrados siguiendo el mismo tratamiento contable, respetando las reglas particulares de aplicación de Principios de Contabilidad; es decir, ser consistente. Por ejemplo, valuar los inventarios con el método denominado últimas entradas primeras salidas si el método usado el año anterior era ese, utilizar la línea recta para la depreciación de los activos si el año pasado ese fué el criterio.

Sin embargo, la falta de comparabilidad que derive de cambios en las estimaciones contables no se considera como una inconsistencia, por tener su origen en cambios ajenos a la administración de la empresa.

A este efecto, la Comisión - de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín A-7, establece como obligación el que se observe consistencia en el criterio de contabilización de las operaciones de la empresa a través de todos sus ejercicios, mientras que no existan circunstancias justificadas que obliguen a la empresa a cambiar de criterio, en cuyo caso también se prevé que deberá informarse en los estados financieros los efectos cuantitativos que dicho cambio genere.

1.2.- GENERALIDADES FISCALES.

1.2.1.- CARACTERISTICAS DE LA LEGISLACION FISCAL MEXICANA.

Las características principales de la Legislación Fiscal Mexicana son su complejidad y la dinámica de sus cambios.

1.2.1.1.- COMPLEJIDAD DE LA LEGISLACION FISCAL MEXICANA.

La complejidad de la Legislación fiscal Mexicana radica fundamentalmente en la cantidad - de Leyes existentes, ya que está compuesta por un -

Código Fiscal Federal y su Reglamento, once leyes impositivas federales y en su caso los reglamentos respectivos, además de la gran cantidad de leyes impositivas estatales y municipales diferentes entre sí.

1.2.1.2.- DINAMICA DE LA LEGISLACION FISCAL MEXICANA.

Las adecuaciones de la leyes fiscales -- son tan rápidas como lo requieren las necesidades de recaudación y/o regulación de la actividad económica. Otra causal de cambios la constituye la -- necesidad de tecnificación y ordenamiento de las -- leyes; debido a ello, el Congreso de la Unión -- aprueba cada año reformas a la mayoría de las mismas. Dichas reformas traen a su vez cambios en -- los reglamentos respectivos que el Ejecutivo se -- encarga de autorizar; la autoridad administrativa por su parte, continuamente durante cada año, está emitiendo resoluciones fiscales que tienen la función de aclarar las disposiciones de las leyes.

Estas situaciones traen como consecuen-- cia la necesidad de un estudio continuo de las leyes fiscales para estar en condiciones de cumplir adecuadamente con las mismas. El contenido de este trabajo por lo tanto, so pena de quedar obsoleto,

deberá adecuarse a la dinámica mencionada.

1.2.2.- JERARQUIA DE LAS DISTINTAS LEYES IMPOSITIVAS.

A continuación se listan las leyes impositivas federales vigentes a la fecha, en orden de importancia en -- cuanto a su poder recaudatorio estimado para 1984, de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación.

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
3. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.
4. IMPUESTO A LA IMPORTACION.
5. IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL PRESTADO BAJO LA DIRECCION Y DEPENDENCIA DE UN PATRON.
6. IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES.
7. IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHICULOS.
8. IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS.
9. IMPUESTO SOBRE SERVICIOS EXPRESAMENTE DECLARADOS DE INTERES PUBLICO POR LEY, EN LAS QUE INTERVENGAN EMPRESAS CONCESIONARIAS DE BIENES -- DEL DOMINIO DIRECTO DE LA NACION.
10. IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE AZUCAR Y CACAO.
11. IMPUESTO A LA EXPORTACION.

1.2.3.- ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

De acuerdo a lo establecido en el prólogo, este -- trabajo aludirá básicamente a la Ley del Impuesto Sobre --

la Renta, mientras que las demás disposiciones fiscales -- solo se citarán esporádicamente.

El origen de lo anterior radica en el hecho de que además de ser la Ley del Impuesto Sobre la Renta la más importante desde el punto de vista recaudatorio, es la que - más utiliza conceptos contables, de lo que deriva la necesidad de trazar directrices para la determinación de las - utilidades de los entes económicos, que a su vez son la base para el cálculo de los impuestos respectivos.

La estructura general actual de la Ley del Impuesto Sobre la Renta comprende 6 títulos con 165 artículos normales más 42 artículos transitorios:

TITULO	CONTENIDO	ARTICULOS	
I	DISPOSICIONES GENERALES.	1	9
II	SOCIEDADES MERCANTILES.	10	67
III	PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS.	68	73
IV	PERSONAS FISICAS	74	143
V	RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL.	144	162
VI	ESTIMULOS FISCALES	163	165

El título II relativo a Sociedades Mercantiles, -- objeto de este trabajo, se subdivide a su vez en 6 capítulos, como sigue:

<u>CAPITULO</u>	<u>SECCION</u>	<u>CONTENIDO</u>	<u>ARTICULOS</u>
		DISPOSICIONES GENERALES	10 14
I		INGRESOS	15 21
II		DEDUCCIONES	
	I	DEDUCCIONES EN GENERAL (GASTOS)	22 28
	II	COSTO	29 40
	III	INVERSIONES	41 51
	IV	DEDUCCIONES PARA INSTITUCIONES DE CREDITO, DE SEGUROS Y FIANZAS.	52 54
III		PERDIDAS	55 57
IV		SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS	57-A 57-M
V		OBLIGACIONES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES	58 60
VI		FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES	61 67

1.2.4.- CONCEPTOS Y TERMINOLOGIA DE LA LEY DEL IMPUESTO - SOBRE LA RENTA.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta posee su propia terminología y conceptos de tipo contable para el logro de su fin recaudatorio, muchos de los cuales no coinciden con los de los Principios de Contabilidad aprobados

por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Como se apuntó más arriba, uno de los factores -- del continuo cambio de la legislación fiscal mexicana es la búsqueda de un mayor orden y tecnificación tanto jurídico -- como contable.

1.2.5.- TENDENCIAS DE ACERCAMIENTO Y DISTANCIAMIENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

El reconocimiento por parte de las autoridades de que la observancia de los Principios de Contabilidad con-- lleva a una determinación más real de los resultados de un ente económico, es un factor de acercamiento entre la Ley y los Principios.

Coexistente con el acercamiento mencionad e -- tiene un factor importante de divorcio entre la Ley y los Principios, derivado básicamente del objetivo recaudatorio de la Ley y su función reguladora de la actividad económi-- ca.

1.2.5.1.- ACERCAMIENTOS.

Los preceptos de la Ley del Impuesto -- Sobre la Renta están llenos de divergencias con --

los Principios de Contabilidad. Sin embargo, en -- las últimas reformas las disposiciones que alejan -- a la ley de los principios han sido menores que las que los acercan.

En los años recientes, la Ley del Impues- to Sobre la Renta ha incorporado en sus artículos -- varias disposiciones que constituyen verdaderos -- acercamientos conceptuales a los Principios de Con- tabilidad. Destacan entre dichas disposiciones la de los artículos 18 y 19 que prevén que el costo -- histórico de adquisición de inmuebles, acciones y -- partes sociales puede ser ajustado al enajenarse -- estos, a fin de determinar una utilidad o una pérdi- da fiscal de acuerdo a un procedimiento determinado que considera el efecto que en la base de cálculo -- genera el fenómeno inflacionario.

Por otra parte, la deducción adicional -- contenida en el Artículo 51 de la Ley, permite que el importe que se lleve a resultados por la depre- -- ciación de los activos fijos de una empresa sea in- crementado mediante un procedimiento determinado, -- así como el importe del impacto de la inflación su- frido por las cuentas por cobrar derivadas de ven- -- tas al público en general es otro ejemplo de acerca- miento.

En estos casos se configura un acercamiento con el contenido del Boletín B-10 (Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera), aún cuando no sea en forma íntegra como lo propone la teoría contable.

La fracción VIII del Artículo 24, conjuntamente con el Artículo 78-A de reciente inclusión en la ley, son un acercamiento al principio de Entidad, ya que se prevé que los intereses que la empresa haya devengado por capitales tomados en préstamo, serán deducibles si son aplicados a los fines del ente, y no lo serán en la medida que dichos capitales sean desviados a terceros mediante el cobro de una tasa de interés menor que la que la empresa haya pagado.

1.2.5.2.- DISTANCIAMIENTOS.

Un ejemplo de reforma reciente que no obstante favorece a la empresa diverge de los Principios de Contabilidad, es el Artículo 163 y 28 transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que otorga a las empresas el beneficio de llevar a resultados para efectos fiscales por concepto de

depreciación el 75% de los activos fijos nuevos -- adquiridos, excepto muebles de oficina que adquiriera en 1984 y el 50% de los que adquiriera en 1985.

1.2.5.3.- CONCLUSION.

Sería ideal que el Impuesto Sobre la Renta gravara bases determinadas conforme a los Prin-- cipios de Contabilidad. Los beneficios para los -- contribuyentes serían múltiples e irían desde la -- simplificación de registros contables y trabajo ad-- ministrativo para obtener información en un solo -- sentido, hasta una mayor equidad en la causación y pago del impuesto.

No obstante los indicios señalados ante-- riormente, una conciliación total de las disposicio-- nes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con los - Principios de Contabilidad, aunque deseable, no se vislumbra en el futuro inmediato, fundamentalmente debido a la situación que vive el país, dado que en términos generales se reduciría la carga impositiva para las empresas y a consecuencia de ello, se afec-- tarían negativamente los ingresos del erario fede-- ral por este concepto.

CAPITULO II

I N G R E S O S

2.1.- INGRESOS POR DIVIDENDOS (ARTICULO 15 PRIMER PARRAFO).

El Artículo en cuestión establece que para los sujetos del Título II, son acumulables la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito. Sin embargo, exceptúa los dividendos en crédito, difiriendo su acumulación hasta el momento en que se perciban en efectivo o en bienes.

Este Artículo diverge de los siguientes Principios de Contabilidad y reglas de aplicación:

A-3 Realización y Período Contable.

A-5 Revelación Suficiente.

B-8 Reglas aplicables a Estados Financieros Consolidados y Combinados.

La divergencia favorece a las empresas, ya que la Ley señala que el ingreso por concepto de dividendos o utilidades se acumulará hasta el año de calendario en que se perciba en efectivo o en bienes, mientras que los principios requieren que se reconozca el ingreso inclusive en crédito. Si la Ley como los Principios de Contabilidad, considerara ingreso este concepto, aún cuando no se

perciba efectivamente, las empresas tendrían problemas de liquidez al tener que pagar el Impuesto Sobre la Renta respectivo.

2.2.- INGRESOS POR VALUACION DE ACCIONES POR EL METODO DE PARTICIPACION (ARTICULO 15, SEGUNDO PARRAFO).

Otra excepción del Artículo que se trata es la acumulación de las utilidades que determinan las empresas con motivo de valorar sus inversiones en acciones por el método de participación, hasta el momento en que se perciban en efectivo o en bienes.

De acuerdo al Boletín B-8 (Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes), es necesario reconocer dentro del Estado de Resultados de la empresa tenedora, la ganancia o pérdida proporcional de la empresa asociada.

La divergencia consiste en que la Ley no grava la utilidad y tampoco reconoce pérdidas derivadas de esta regla de aplicación de los Principios de Contabilidad, por lo que, dependiendo de las circunstancias, la divergencia beneficia en su caso a las empresas tenedoras que valoran sus Inversiones Permanentes por el método de participación.

La que obtuvo utilidades se beneficia porque por el momento no pagará impuestos, sino hasta que reciba efectivamente los dividendos.

La que obtuvo pérdidas, se perjudica porque no le es permitido deducirlas de sus propios resultados, a no ser que se ejerciera la opción de la consolidación fiscal que se establece en los artículos 57-A al 57-M de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.3.- ENAJENACIONES A PLAZO Y ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS (ARTICULO 16).

Lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Artículo 16 prevé para el caso de este tipo de operaciones es digno de señalarse, porque mientras que el Boletín A-3 (Realización y Período Contable) establece que los ingresos se reconocerán sobre la base de devengado, la mencionada Ley, reconociendo la problemática financiera que causaría a las empresas cuyas operaciones se realizan bajo estas modalidades, establece que a elección del contribuyente podrán acumular solo aquellos ingresos que les hubieren sido efectivamente pagados, lo cual obviamente beneficia a las empresas.

Cabe aclarar que los Principios de Contabilidad generalmente aceptados sí permiten las ventas en abonos, pero tanto el Boletín D-1 (Ventas en abonos) como el D-2 (Arrendamiento), están en estudio en el seno de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

2.4.- CONTRATOS DE OBRA (ARTICULO 16-A).

El último párrafo de este Artículo favorece a los contribuyentes que celebran contratos de obra pública con la Administración Pública Federal Centralizada y Paraestatal así como con las Entidades Federativas y los Municipios, ya que establece que considerarán como ingresos solo aquéllos que les hubieren sido pagados efectivamente, mientras que como se dijo antes, el Boletín -- A-3 (Realización y Período Contable), establece que los ingresos se reconocerán sobre la base de devengado, que para el caso serían las estimaciones de avance de obra.

Lo anterior beneficia financieramente a la empresa que se ubique en el supuesto mencionado, porque el impuesto será causado hasta que cobren las estimaciones respectivas, permitiéndole -- afrontar su obligación fiscal en el momento en que la operación -- le brinda liquidez.

2.5.- INGRESOS ACUMULABLES.

2.5.1.- INGRESOS PRESUNTIVOS (ARTICULO 17, FRACCION I).

Los procedimientos utilizados por la autoridad fiscal para la determinación de ingresos presuntivos de los -- contribuyentes, están fuera del alcance de los Principios -- de Contabilidad y de la técnica contable; sin embargo, --

estos solo se aplican al detectarse anomalías en la contabilidad de las empresas y afortunadamente admiten prueba en contrario. Dichos procedimientos consisten en presumir los ingresos obtenidos por el contribuyente durante el período revisado, aplicando al número de días del mismo el promedio de ingresos que se obtenga al reconstruir la contabilidad de los últimos 30 días del ejercicio; o bien, en caso de no poderse hacer lo anterior, dicho promedio se obtendrá de la totalidad de los ingresos que tenga en los 7 días de calendario o naturales.

2.5.2.- UTILIDAD EN PAGOS EFECTUADOS CON BIENES (ARTICULO - 17 FRACCION II).

Lo establecido en esta disposición, excluyendo los terrenos, construcciones, acciones y partes sociales que se tratarán específicamente en los Artículos 18 y 19 siguientes, difiere del Boletín B-10 párrafo 62 (Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera) - y perjudica a las empresas al gravar una utilidad inexistente.

Es evidente que en los tiempos de inflación como -- los que vive el país actualmente, la utilidad resultante de enfrentar el valor por redimir de un bien con base en costos históricos al valor de enajenación del mismo, que para

efectos de esta fracción será el de avalúo practicado por la autoridad, es totalmente ficticio, en virtud de no haber comparabilidad entre éstos montos.

Sería de toda justicia que se permitiera a los contribuyentes, enfrentar al valor de avalúo practicado por la autoridad, el valor por redimir actualizado resultante de aplicar los procedimientos contenidos en los párrafos del 63 al 87 del mencionado Boletín B-10, y que consisten en determinar el monto de la diferencia entre el valor actualizado neto de los bienes de su activo fijo y el valor histórico neto en libros de los mismos bienes al cierre del ejercicio, ya sea por el Método de costos específicos o bien, por el Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, pues el resultado así obtenido sería más representativo de la realidad, y por lo tanto más equitativo.

2.5.3.- GANANCIAS DE CAPITAL (ARTICULO 17, FRACCION V).

2.5.3.1.- DERIVADA DE ENAJENACION DE ACTIVOS FIJOS.

Aunque en esta fracción no se menciona específicamente la obligación de manejar cifras históricas en lo que respecta al valor por redimir

de los activos fijos, se considera que la Ley solo permite deducir el costo de adquisición sin actualizarlo por los efectos inflacionarios, al aplicar -- supletoriamente la prohibición de dar efectos fiscales a las revaluaciones contenida en el Artículo -- 46-VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo anterior, este particular es semejante al previsto en el punto 2.5.2. en lo que respecta a la ganancia derivada de la enajenación de -- activos fijos, exceptuando las construcciones y -- terrenos que se verán específicamente al tratar los Artículos 18 y 19 de esta Ley, por lo que lo comentado ahí, es valedero para este punto, refrendando por lo tanto la sugerencia de permitirse ajustes al costo histórico de acuerdo al Boletín B-10 de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de -- Contadores Públicos.

2.5.3.2.- DERIVADO DE FUSION, LIQUIDACION O REDUC-- CION DE CAPITAL.

1. Fusión.

La operación de fusión de una empresa controlada en la que el contribuyen- - te (controladora) es accionista, puede

presentar dos modalidades que para efectos de impuestos es necesario hablar de ellas por separado:

a) Fusión de la controlada con una tercera empresa.

En esta operación, el contribuyente (controladora) experimenta desde el punto de vista fiscal, una utilidad - acumulable para el Impuesto Sobre la Renta que estará determinada fundamentalmente por el superávit ganado acumulado de la controlada pendiente de distribuir, - y el superávit de capital que se genere por el importe de los ajustes que se - - efectúan, previos a la fusión, a los activos de la controlada.

El monto de la utilidad del contribuyente (controladora) derivada de la fusión desde el punto de vista Principios de Contabilidad, es decir, aplicando el B-10, sería ostensiblemente menor, -- ya que este Boletín no considera una - - utilidad realizada la que deriva de la -

actualización de los valores de los activos y del capital contable, en virtud de que solo se trata de convertir las cifras de los estados financieros de pesos corrientes a pesos constantes, lo cual de por sí no trae consigo un incremento real, salvo casos de verdadera plusvalía, en el patrimonio de la sociedad. De lo expresado se desprende que la utilidad contable del contribuyente (controladora), en la operación de fusión que se menciona, estaría fundamentalmente integrada por el superávit ganado de la controlada pendiente de distribuir.

Sería conveniente que los organismos legislativos analizaran esta situación y, como en muchos otros casos, la Ley reconociera los efectos de la inflación en las operaciones de las empresas, admitiendo la actualización de que habla el citado Boletín B-10.

b) Fusión de la controlada con el contribuyente (controladora).

Se considera que en este caso, desde el punto de vista de los Principios de Contabilidad, la operación fusión de - por sí, no genera ninguna utilidad adicional para la contribuyente (controladora) que no haya sido reconocida previamente - mediante la valuación de acciones por el método de participación, en virtud de - - que la fusión se efectúa con quien es propietaria de las acciones de la fusionada y por lo tanto no hay cambio de propiedad, a diferencia del punto anterior en el -- que la fusión de la controlada se realiza con un tercero.

Por lo anterior, la contribu- yente (controladora) al cumplir con lo -- dispuesto en esta fracción, sufrirá un -- quebranto por los impuestos determinados sobre una utilidad sin flujo de efectivo para el pago de los mismos.

Esta no es una divergencia - contra los Principios de Contabilidad si no contra la misma Ley, ya que en el se- gundo párrafo del Artículo 15, punto -- 2.2. de este trabajo, se establece que -

-las ganancias que deriven de la valuación de acciones por el método de participación, no se consideran ingreso para efectos fiscales.

Es necesaria una revisión del contenido de esta disposición y hacer las reformas a que haya lugar, para que en su caso se corrija la incongruencia señalada.

2. REDUCCION DE CAPITAL.

La fracción que se comenta, señala genéricamente que están gravadas las ganancias que deriven de la disminución de capital de sociedades en las que el contribuyente sea accionista.

Para estar en posibilidad de definir si existe divergencia con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados es menester se precise en qué casos, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta o su Reglamento, se deriva una ganancia de esta operación; sin embargo, dichos ordenamientos no proveen de esa información.

La reducción de capital re--
rta ganancias al poseedor de las accio--
es, únicamente cuando la disminución se
efectúe al capital de la asociada que --
contenga superávit ganado capitalizado -
previamente, y solo hasta por el monto -
de éste.

Sería improcedente e injusto
que se determinase una ganancia y por lo
tanto Impuesto Sobre la Renta a pagar en
la reducción de capital en la parte que -
previamente haya sido incrementado por --
capitalización de aportaciones de los ac-
cionistas o bien del superávit de capital
(revaluaciones). Sería deseable que es--
ta imprecisión fuera eliminada en las --
próximas reformas fiscales, insertando --
además en ellas el espíritu de los Princi-
pios de Contabilidad.

2.5.4.- ANTICIPOS O DEPOSITOS EN GARANTIA.

2.5.4.1.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ARTICULO 17, -- FRACCION IX).

Lo dispuesto en esta fracción es un caso grave de divergencia, ya que contradice los Principios A-3 (Realización y Período Contable) y las reglas de aplicación contenidas en el Boletín C-9 -- (Pasivo), e inclusive contradice a la propia esencia de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, - al gravar los anticipos que reciba el contribuyente al celebrar contrato de obra mueble o inmueble aún cuando la entrega del bien objeto del contrato se realice con posterioridad a la celebración del mismo.

Recordando lo establecido por el Boletín A-3 párrafo 14, la divergencia es clara, puesto que en el caso de la fracción que se comenta, es obvio que la utilidad no se ha realizado dado que la entrega del bien no se ha hecho.

Por lo que el Boletín C-9 respecta, la divergencia se dá específicamente contra el inciso -- b) del párrafo 2, puesto que aquí se señala que los cobros anticipados a cuenta de futuras ventas de -- mercancías o prestación de servicios deben considerarse como pasivos, por lo tanto estas partidas no se les debe considerar como ingreso gravado.

En suma, la disposición que se comenta - de hecho pone de actualidad la contabilidad en base a flujo de efectivo, la cual ya no es vigente - en virtud de que al perfeccionarse evolucionó hacia la contabilidad en base a lo devengado.

Por otra parte, la misma denominación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta da una pauta de lo que la misma debe gravar en el contenido de su articulado: Renta significa utilidad, ingreso, -- mientras que la fracción que se comenta está gravando una entrada de dinero que para el contribuyente significa un pasivo.

Cabe aclarar que el efecto de esta divergencia se compensa con otra divergencia contenida en el Artículo 31 segundo párrafo de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.5.4.2.- MOMENTO DE CAUSACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

2.5.4.2.1.- EN ENAJENACIONES (ARTICULO 11, FRACCION II, ARTICULO 12, 4º PARRAFO, 17 PARRAFO 1º y 3º)

Las disposiciones señaladas - establecen la obligación de pagar el - -

Impuesto al Valor Agregado por los anticipos que reciban los contribuyentes a cuenta del bien que se enajena si la entrega del mismo se realiza cuando hayan transcurrido más de tres meses desde el primer anticipo, inclusive cuando se trate de depósito. Aún más, si la entrega se realiza antes de los tres meses el pago del impuesto deberá hacerse por el valor total del bien.

2.5.4.2.2.- APORTACIONES A SOCIEDADES (ARTICULO 18, 2º PARRAFO).

Esta otra disposición considera que las aportaciones para resarcir pérdidas que reciban las sociedades que prestan servicios preponderantemente a sus socios o miembros deben considerarse como ingreso y por tanto sujetas a impuesto.

Las anteriores constituyen divergencias con Principios de Contabilidad similares a la descrita en el punto 2.5.4.1. por lo que se refrendan los comentarios insertados allí.

Con estas medidas tal vez se trata de evitar las simulaciones de verdaderos ingresos y por consecuencia el diferimiento del pago del impuesto; sin embargo, se perjudica de paso a las empresas que permanentemente celebran auténticas operaciones de esta naturaleza.

Sería deseable se hiciera un cambio en la Ley, para que en estos casos el momento de la causación del impuesto -- no fuese cuando se reciben anticipos o -- aportaciones, dejando a las facultades de revisión de las autoridades la detección -- y castigo de las situaciones de desviación.

2.5.5.- UTILIDAD POR FLUCTUACION DE LA MONEDA (ARTICULO 17,- FRACCION X)

A fin de comentar con más orden y claridad este particular, primeramente se listarán las divergencias existentes entre la Legislación Fiscal Mexicana y los Principios -- de Contabilidad Generalmente Aceptados:

1. La Ley prevé utilidades - acumulables (Artículo 17-X) independientemente de las pérdidas deducibles - (Artículo 26 último párrafo) derivadas de la fluctuación de la moneda.
 2. La Ley establece que el tipo de cambio base para el cálculo de la utilidad ó pérdida en su caso, será el libre mercado si hubo adquisición de moneda; de no ser así regirá el tipo de cambio que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mensualmente en el Diario Oficial de la Federación -- (Artículo 20, Código Fiscal de la Federación).
 3. La Ley establece que la acumulación de la utilidad o la deducción de la pérdida se efectuará en el momento en que sea exigible la deuda ó el crédito y que en caso que las deudas o créditos se paguen o cobren con posterioridad, las utilidades ó pérdidas que se originen
1. El Boletín B-10 establece un cálculo sobre la posición monetaria conjunta y no separadamente activos y pasivos (párrafo 131) independientemente del resultado neto que arroje.
 2. El Boletín B-10 establece que la base para el cálculo será la paridad técnica o la de mercado la que sea mayor (párrafo 132).
 3. El Boletín B-10 establece que los resultados (utilidad ó pérdida) del período, se afectarán por los incrementos o reducciones en la posición monetaria corta - (párrafo 133) independientemente de la exigibilidad ó liquidación de los activos en moneda extranjera.

en ese lapso por la fluctuación de la moneda, se acumularán o deducirán en el ejercicio en que se -- efectúe el pago del adeudo ó el cobro del crédito (Artículo 17-X) (Artículo 26, 1er. párrafo).

En la posición monetaria larga se afectarán los -- resultados del ejercicio, utilizando la paridad de mercado para la valuación de activos y pasivos monetarios (párrafo 135).

Las repercusiones de estas divergencias en las empresas, bajo el supuesto de prevalecer en México una economía inflacionaria mayor que en los Estados Unidos de América, dependen básicamente de su posición monetaria conjunta en monedas extranjeras. Si los activos son mayores que los pasivos en moneda extranjera las disposiciones fiscales -- benefician; si la posición monetaria es a la inversa, dichas disposiciones perjudicarían a la empresa.

Por otra parte cabe hacer énfasis en un beneficio -- consistente en que la Ley no grava las utilidades derivadas de la fluctuación de la moneda, aún cuando estén realizadas e inclusive hasta cobradas, sino hasta que sean exigibles.

2.6.- GANANCIA EN LA ENAJENACION DE TERRENOS, CONSTRUCCIONES, ---
ACCIONES Y PARTES SOCIALES, ETC. (ARTICULOS 18 Y 19).

Estas disposiciones son un claro reconocimiento, por parte de las autoridades hacendarias, de los efectos de la inflación en el costo de adquisición de algunos bienes, constituyendo un acercamiento al espíritu de los Principios de Contabilidad, fundamentalmente del contenido en el Boletín B-10, solo que únicamente se refiere al caso particular de la actualización del monto original de la inversión para la determinación de la ganancia en la enajenación de los bienes mencionados arriba.

No obstante lo anterior, la citada disposición redundante en un beneficio para las sociedades mercantiles que enajenen este tipo de bienes, ya que para determinar la ganancia respectiva se permite ajustar el monto original de la inversión, mediante la utilización de un factor que establece el Congreso de la Unión en sus disposiciones de vigencia anual, que en alguna manera representa el índice inflacionario.

Las divergencias existentes en relación con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, dependen del tipo de bien que se enajene y es por ello que se clasifican como sigue:

2.6.1.- TERRENOS Y CONSTRUCCIONES.

La principal divergencia que se observa en la determinación de la ganancia en la enajenación de este tipo de bienes, es la del factor de ajuste y su forma de aplicarlo:

L E Y	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
1. El factor de ajuste es el que autoriza el Congreso de la Unión a través de disposiciones de vigencia anual.	1. El factor de ajuste de acuerdo al Boletín B-10 es el índice general de precios al consumidor -- que reconoce y publica mensualmente el Banco de México.
2. El factor de ajuste para las inversiones que tengan menos de un año es de 1; es decir, no tienen ajuste entre uno y once meses.	2. El factor de ajuste es aplicable hasta el mes en que se concierte la operación.

La causa de que la primera divergencia perjudique al enajenante, es que el factor de ajuste que la Ley obliga a usar para determinar la ganancia en la enajenación de este tipo de bienes, regularmente es menor que el índice general de precios al consumidor, y por lo tanto la utilidad y el impuesto a pagar serán siempre mayores.

En cuanto a la segunda divergencia, es obvio que se perjudica a los enajenantes al no permitir las autoridades - la inclusión del efecto de la inflación de los meses que no corresponden a años completos, ya que el índice se actualiza cada año natural.

2.6.2.- ACCIONES, PARTES SOCIALES, ETC.

El método de ajuste al costo de acciones y partes - sociales que permite la Ley del Impuesto Sobre la Renta para determinar la ganancia del contribuyente en la venta de las mismas, difiere del establecido en las reglas de aplicación de los Principios de Contabilidad contenidas en los -- Boletines B-10 Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera y Boletín B-8 Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones - Permanentes (no señala específicamente que la valuación de inversiones permanentes de la controladora deba incluir la parte proporcional del superávit de la asociada que el - - Boletín B-10 denomina Actualización de Capital), no obstante que ambos lineamientos, la Ley y los Principios, persi-- guen el objetivo de convertir a pesos constantes el costo - mencionado, aplicando factores de ajuste tanto al costo de adquisición como a las utilidades no distribuidas o pérdi-- das generadas por las acciones o partes sociales en venta.

A continuación se insertan cada una de las divergencias para comentarlas posteriormente en cuanto a sus efectos:

L E Y	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
<p>1. Se excluyen las acciones al portador que no se coticen en bolsa.</p>	<p>1. No se hacen distinciones en cuanto al tipo de acciones, pues se considera que el efecto de la inflación impacta por igual al valor de toda clase de acciones.</p>
<p>Nota: Estas acciones, por Decreto publicado en el <u>Diario Oficial</u> de la Federación el 30 de diciembre de 1982, no podrán seguir circulando a partir del primero de <u>ene</u>ro de 1984 por lo que deberán canjearse por nominativas.</p>	
<p>Se requiere que las acciones nominativas tengan con esta característica cuando menos un año de antigüedad (Artículo 18, 1er. párrafo y Fracción II), (Las acciones al portador que se <u>coti</u>cen en <u>bol</u>sa pueden <u>ajustar</u>se con un factor con precisión de días, de manera que hasta el último día, el de la venta, cuenta para el <u>ajuste</u> (Artículo 19, Miscelánea Fiscal 1984).</p>	

L E Y

PRINCIPOS DE CONTABILIDAD

2. Para que las utilidades ó pérdidas sean ajustadas e incorporadas al costo de las acciones, se requiere que las mismas correspondan a ejercicios terminados (Artículo 19, Fracción I).
3. Para ajustar el costo de las acciones, solo se permite la incorporación de las utilidades o pérdidas que provengan del año de 1975 a la fecha de la enajenación. (Artículo 19 - Fracción II, párrafo II).
4. En el Artículo 14 de las disposiciones de vigencia anual, se establece el factor de ajuste de acuerdo a una tabla que intenta representar la inflación que ha experimentado el país.
2. El método de participación incluye las utilidades generadas hasta el último día, como parte integrante de la valuación de las acciones - a enajenar.
3. En el Boletín B-8 no se establece límite; sin embargo, el B-10 recomienda para efectos prácticos remontarse hasta el año de 1954 para la actualización del capital.
4. El Boletín B-10 considera como factor de ajuste el índice general de precios al consumidor que publica el Banco de México.

A todas luces la divergencia comentada en primer término constituyó una inequidad todavía hasta 1983, independientemente del origen de la misma; era una discriminación de las acciones al portador que creemos derivaba de la intención de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de motivar y premiar a la nominatividad de las acciones. Sin embargo es obvio que dicha divergencia afectaba a los poseedores de acciones al portador, ya que por este solo hecho su utilidad y por lo tanto el impuesto a pagar eran muy altos en la enajenación de las mismas en virtud de no permitirseles ajustar su costo.

La segunda divergencia, bajo el supuesto normal -- de que la empresa asociada emisora opere con utilidades, -- perjudicaría a la tenedora que deseara enajenar las acciones respectivas, en una fecha distinta a la de el cierre de ejercicio de la empresa asociada, ya que como se dijo, la Ley no acepta que el costo de las mismas se ajuste por utilidades generadas en meses intermedios.

La tercera divergencia, bajo el supuesto de que la empresa asociada opere con utilidades, atenta contra la -- equidad, al no permitir la incorporación de utilidades generadas antes de 1975 para la determinación del costo ajustado de las acciones, aunque se hayan mantenido en el - -

superávit de la asociada. Con lo anterior se perjudica en vez de beneficiar a la empresa tenedora que mantuvo su capital invertido en actividades productivas.

Por último, el factor de ajuste que fija el Congreso de la Unión a través de sus disposiciones de vigencia -- anual, es menor que el índice general de precios al consumidor que publica el Banco de México. Ejemplo:

<u>Año</u>	<u>Disposición de Vigencia anual</u>	<u>Banco de México Nacional</u>	<u>Monterrey</u>
83	80	80.77	83.08
82	90	98.77	98.97
81	30	28.7	
80	28	29.8	

Es obvio que lo anterior impacta negativamente a -- los enajenantes de acciones y partes sociales, ya que el -- costo ajustado de las mismas será menor al utilizar el factor, y por lo tanto la utilidad y el impuesto a pagar serán mayores comparados con los resultados que se obtienen al -- aplicar el índice general de precios al consumidor.

2.7.- GANANCIA EN ENAJENACION DE INVERSIONES NO DEDUCIBLES (ARTICULO 20).

Este particular es semejante al previsto en el punto 2.5.2. en lo tocante a la ganancia derivada de la enajenación de inver-

siones, por lo que se refrendarían tanto los comentarios como la sugerencia de que se permita traer a pesos constantes la inversión por redimir, de acuerdo a lo establecido por los Principios de Contabilidad en el Boletín B-10, para que esta sea la que se enfrenta al valor de venta de los bienes para la determinación de la ganancia y el impuesto respectivo.

El problema de la no deducibilidad de algunas inversiones que involucra este artículo, se verá más adelante en el capítulo respectivo.

CAPITULO III

DEDUCCIONES EN GENERAL

3.1.- DEDUCCION DE DIVIDENDOS (ARTICULO 22, FRACCION IX).

La disposición que nos ocupa es una mecánica legal para -- dar lugar a la transparencia fiscal; esto es, la posibilidad de -- que las empresas recuperen, contra el impuesto que les correspon- da pagar por las utilidades generadas en el ejercicio, los impues- tos pagados por utilidades de ejercicios anteriores que en dicho ejercicio se hayan distribuido en efectivo o en bienes a los ac- cionistas, para evitar así la doble tributación.

Lo anterior implica una divergencia contra Principios de -- Contabilidad; aunque esta divergencia solo sea de forma y no de -- fondo, puesto que la distribución de dividendos para efectos con- tables se realiza a partir de cuentas de superávit, las cuales -- como parte del capital contable, son cuentas de balance y en to-- do caso se reduce el monto del superávit por utilidades obtenidas en ejercicios anteriores, pero no los resultados del ejercicio en que los dividendos se distribuyen, como se contempla para los -- efectos fiscales.

No obstante lo expuesto arriba, la transparencia fiscal no es completa y en este sentido existe una incongruencia en la Ley, ya que para hablar de evitar la doble tributación es necesario --

también que se permita a las empresas la deducción del reparto de utilidades a los trabajadores, lo cual, además de ser más equitativo para los contribuyentes, sería un signo más de la tendencia actual de la Ley de ser cada vez más técnica.

3.2.- DEDUCCIONES DE EXTRANJEROS CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE - EN EL PAIS.

No se permite a los extranjeros con establecimientos permanentes en el país que deduzcan los gastos que prorrateen con la oficina central o sus establecimientos en el extranjero. Tampoco son deducibles las remesas que dicho establecimiento permanente realice a la oficina central o a otro establecimiento en el extranjero, no obstante tener su origen en regalías, honorarios, intereses, comisiones, o pagos similares.

La restricción que se alude diverge de los Principios de -- Entidad, Realización y Período Contable, puesto que un establecimiento permanente es un ente distinto de otros y de la oficina -- central y por lo tanto sus erogaciones deben ser cuantificables -- para enfrentarlas a sus ingresos.

3.3.- REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES (ARTICULO 24).

3.3.1.- DONATIVOS (ARTICULO 24, FRACCION I).

Los gastos deben ser estrictamente indispensables - para los fines del negocio de otro modo no se permite su -- deducción fiscal; sin embargo, la excepción existe tratándo se de donativos a obras o instituciones de los que señala - la Ley. Es comprensible que se trate de favorecer a cier-- tas actividades que el gobierno está interesado en fomentar, pero finalmente dicha excepción constituye una divergencia con el Principio de Realización y Período Contable.

3.3.2.- DEPRECIACION DE INVERSIONES (ARTICULO 24, FRACCION II).

Existen varias situaciones de divergencia respecto de este tema que se verán específicamente en el punto 3.7.

3.3.3.- PAGOS A PERSONAS FISICAS Y DONATIVOS (ARTICULO 24, FRACCION IX).

La fracción que se comenta no permite la deducción de gastos por concepto de honorarios, arrendamientos y di-- videndos si los mismos no son pagados en el ejercicio de -- que se trate.

El Principio de Realización y Período Contable por su parte establece que independientemente del pago, los gastos que contribuyeron a generar un ingreso deben enfrentarse a éste.

La divergencia perjudica a las empresas que por falta de liquidez, difieran el pago de estos conceptos y por lo tanto en deducción para el nuevo ejercicio, con la consecuencia del pago de impuesto y utilidad en exceso.

3.3.4.- HONORARIOS A CONSEJEROS, PRIMAS Y SEGUROS Y USO O GOCE DE INMUEBLES (ARTICULO 24, FRACCION X, XIII, XIV).

Para pagos de honorarios a consejeros y/o uso o goce de inmuebles se establecen limitantes en cuanto a monto; para primas de seguros, la limitante es que deben pagarse a instituciones mexicanas.

Tales limitaciones se contraponen con el Principio de Realización, ya que en la práctica de los negocios existen situaciones en las que para generar ingresos es necesario efectuar erogaciones de este tipo; por ejemplo, pagar a aseguradoras extranjeras, contratar arrendamientos altos, etc.

3.3.5.- USO DE AUTOMOVILES (ARTICULO 24, FRACCION XX).

Se limita al 70% la deducción de las inversiones -- y los arrendamientos de automóviles cuando los mismos excedan de 9.0 en los términos del artículo 6º de la Ley del -- Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

A pesar de la congruencia de esta disposición con -- las medidas del gobierno para sanear la economía del país -- al desalentar los lujos y dispendios, es conveniente señalar que diverge del Principio de Realización, cuando dichas inversiones efectivamente contribuyan a generar ingresos -- en las empresas.

3.4.- GASTOS NO DEDUCIBLES (ARTICULO 25).

3.4.1.- IMPUESTO A CARGO DE TERCEROS (ARTICULO 25, FRACCION I).

En congruencia con el Principio de la Entidad, no -- se permite que las empresas deduzcan impuestos a cargo de -- terceros. Sin embargo, para estar en consonancia con la -- Ley Federal del Trabajo y como medida de protección a los -- trabajadores de salario mínimo, hace una excepción a lo anterior permitiendo que los patrones deduzcan las cuotas -- obreras que paguen al Seguro Social y que correspondan a dichos trabajadores.

3.4.2.- GASTOS DE REPRESENTACION Y EN CASAS DE RECREO --
(ARTICULO 25, FRACCION V Y XIV).

En contraposición con el Principio de Realización, no se permite deducir los gastos de representación y/o los de casas de recreo. Esta disposición podría ser más flexible permitiendo que se deduzcan aquéllos gastos de representación que tengan forma de comprobar que se relacionaron con la generación de ingresos, o que constituyan verdaderas instalaciones de sano esparcimiento cuyo uso permita mejorar la eficiencia de los trabajadores.

3.4.3.- SANCIONES, INDEMNIZACIONES Y RECARGOS (ARTICULO --
25, FRACCION VII).

Además de estar en contra del Principio de Realización, esta disposición no es congruente con la realidad actual de las empresas, que por virtud de la recesión, -- gran parte de ellas han visto disminuida su liquidez y por lo tanto su capacidad de afrontar sus obligaciones fiscales oportunamente. Conscientes de lo anterior debería de permitirse la deducción a aquéllas empresas que tengan notables problemas financieros y que por lo mismo incurran en este tipo de erogaciones.

3.4.4.- PROVISIONES DE ACTIVO O DE PASIVO (ARTICULO 25 --
FRACCIONES IX Y X).

La prohibición de deducir las estimaciones de cuentas incobrables, obsolescencia de inventarios, pensiones y jubilaciones, primas de antigüedad, etc.; contraviene los Principios de Realización y Período Contable, así como sus reglas de aplicación contenidas en los Boletines relativos a Cuentas por Cobrar, Inventarios y Contingencias y Compromisos.

Es obvio que el no incluir estas partidas en los estados financieros de las empresas, se ocasiona distorsión de las utilidades reales y por ende un exceso de pago en impuestos, distribución de utilidades inexistentes y descapitalización, además de los respectivos efectos en las cuentas del balance general.

Las autoridades, al tomar conciencia plena de la completa realidad de las deducciones de que se habla, deberían reconocer la inclusión de las mismas en los resultados y no diferirlas, como se establece ahora, hasta el momento en que se declara completamente incobrable una cuenta específica, o se convierte un artículo en completamente obsoleto; o bien, hasta que un trabajador se separa de la empresa y reconocer hasta entonces, las deducciones que se habían -

venido generando desde varios ejercicios anteriores.

3.4.5.- PERDIDAS POR ADQUISICION DE BIENES A VALOR MAYOR -
QUE EL DE MERCADO (ARTICULO 25, FRACCION XII).

De acuerdo al Boletín C-4 de Inventarios, y al Principio de Valor Histórico Original, el costo de un artículo es el de adquisición o el del mercado, el que sea menor, lo cual implica una pérdida para la empresa que adquiriera un artículo a un precio superior al del mercado; o bien, que dicho precio de mercado disminuya posteriormente por debajo del costo de adquisición.

La pérdida que se menciona no es reconocida por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por lo tanto, no permite deducirla si en el momento de compra el valor de mercado ya era inferior al de adquisición.

En condiciones normales no es lógico que una empresa compre un artículo a un precio mayor que el de mercado, si no tiene la expectativa de que éste subirá, puesto que su finalidad es la obtención de utilidades en la enajenación de dicho artículo. Sin embargo, sí es posible que en la práctica se presenten casos y no es correcto que la pérdida que por ello sufran las empresas no sea deducible fiscalmente en todos los casos.

La Ley debería prever alguna forma de probar la --- autenticidad de las operaciones y permitir la deducción si dicha prueba resultara satisfactoria, o bien, dejar la de-- ducción de desviaciones en manos de las autoridades y sus fa-- cultades de revisión.

3.4.6.- PERDIDAS EN LA ENAJENACION DE ACTIVOS NO DEDUCI- -- BLES (ARTICULO 25, FRACCION XV).

La prohibición de deducir las pérdidas en la enaje-- nación de activos cuya inversión es no deducible conforme - a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es semejante y está - en consonancia con lo expuesto en los párrafos 3.3.6. y -- 3.4.2., de manera que los comentarios allí vertidos se re-- frendan en este punto.

3.4.7.- PERDIDAS EN FUSION, REDUCCION DE CAPITAL O LIQUIDA- CION (ARTICULO 25, FRACCION XVII).

De acuerdo a esta disposición las pérdidas que su-- fra el contribuyente por la fusión, reducción del capital - ó liquidación de empresas en las que tenga inversiones en - acciones, no serán deducibles ni en el momento en que se ge-- neren conforme al método de participación ni en el momento en que se liquide el capital, cuando el contribuyente --

hubiera adquirido dichas acciones de sociedades nacionales de crédito.

Es claro que no hay congruencia con las reglas de aplicación sobre Valuación de Inversiones Permanentes detalladas en el Boletín B-8, en el que se determina que este tipo de pérdidas se reconozcan en el momento en que se generen; sin embargo, dicho artículo todavía hace mayor la in-justicia al no permitir que se deduzcan las pérdidas ni aún en el momento en que se liquide o disminuya el capital de la empresa en la que se tienen inversiones en acciones.

Sería conveniente una revisión concienzuda del es-píritu de esta disposición y, en su caso, reformarla para permitir a los contribuyentes deducir esto que auténticamente les represente una pérdida.

Cabe aclarar que los contribuyentes tienen la opción que ofrecen los artículos 57-A al 57-M para que por medio de la consolidación fiscal deduzcan estas pérdidas a nivel consolidado.

3.4.8.- GASTOS A PRORRATA CON EMPRESAS DEL EXTRANJERO - --
(ARTICULO 25, FRACCION XIX).

Indudablemente que existen contribuyentes que por la naturaleza de su producto y de su mercado tienen necesidad de efectuar gastos en el extranjero, solo que esta disposición prohíbe la deducción de dichos gastos cuando los mismos son erogados a prorrata; es decir, compartiendolos con quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, todo lo cual está en divergencia con los Principios de Realización y Entidad.

Es posible que el origen de esta prohibición radique en las medidas que contra la evasión fiscal se han adoptado por parte del gobierno, lo cual es justificable. No obstante, dichas medidas podrían complicar la operación de los contribuyentes y frenar la actividad económica.

Sería conveniente hacer un poco flexible la Ley y en su caso establecer requisitos de comprobación para que tales gastos pudieran deducirse.

3.5.- PERDIDAS POR FLUCTUACION DE MONEDA (ARTICULO 26).

Esta disposición establece que el contribuyente puede deducir las pérdidas cambiarias, derivadas del efecto que sobre sus

deudas ó créditos tenga la fluctuación de la moneda nacional en relación a la moneda extranjera, hasta el momento que dichas deudas ó créditos sean exigibles.

El Boletín B-10 (Reconocimientos de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera) por su parte, establece que para enfrentar adecuadamente a los ingresos los gastos correspondientes, en los casos en que la paridad de mercado sea menor a la paridad técnica, las cuentas de activo y pasivo deberán ajustarse contra los resultados del ejercicio sin tener que esperar a que dichas deudas o créditos sean exigibles.

Es obvio que el punto de vista contable ofrece la opción más justa y representativa de la realidad; en consecuencia sería deseable que la Ley adopte dicho criterio permitiendo deducir el ajuste temporal propuesto por el Boletín B-10. Por supuesto que un ajuste definitivo sobrevendría al liquidarse o cobrarse las deudas ó créditos al tipo de cambio que obtenga el contribuyente en el mercado libre.

3.6.- DEL COSTO.

3.6.1.- COSTO DE VENTAS (ARTICULOS 29, 32,33,36 Y 37)

3.6.1.1.- SISTEMA DE COSTEO (ARTICULO 29, 1ER - --
PARRAFO).

Esta disposición autoriza únicamente el sistema de costeo absorbente, abriendo la posibilidad para manejar el costeo directo solo en casos de excepción que señale la Ley (Como la del Artículo 40, únicamente para exportadores).

La divergencia consiste en que las reglas de aplicación del Principio del Valor Histórico Original establecen la posibilidad de usar, en los casos que convenga, el otro método; es decir, el del costeo directo.

Con esta limitante se pretende que no se envíe a los resultados del período la totalidad de los costos fijos de producción, sino que parte de los mismos se quede integrando el valor del inventario no vendido.

Financieramente hablando, la desventaja de esta divergencia para el contribuyente es que pagará en este ejercicio el Impuesto Sobre la Renta sobre la parte de los gastos fijos de producción que se quedaron integrando el costo del inventario

que se vendió, ya que lo compensará hasta el ejercicio en que se logre vender, fecha para la cual la inflación habrá impactado el importe de dichos gastos.

El llevar ambos sistemas es la desventaja desde el punto de vista administrativo para el contribuyente que desee poseer información del costeo directo para efectos de tomar decisiones como por ejemplo: punto de equilibrio, proyecciones, margen de contribución por línea, zona, etc.

Sería deseable incluir dentro de las medidas para estimular la actividad fabril, el que se permita al contribuyente el sistema del costeo directo.

3.6.1.2.- COSTEO SOBRE BASES HISTÓRICAS (ARTICULOS 29, 1ER. PARRAFO Y 32).

Otra divergencia que deriva de estos Artículos es la de que no admiten las reglas de actualización contenidas en el Boletín B-10, sino que únicamente se acepta la base de costos históricos para la determinación del costo de ventas.

Al no permitir la actualización del costo de ventas, los precios de venta de los artículos -- que obviamente sí están actualizados hace que se -- obtenga una utilidad que de antemano se sabe que no es real pero que sin embargo es la que se considera para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, así -- como para el reparto de utilidades a los trabajado- res.

De lo anterior se derivan pagos indebidos e incluso descapitalización, todo lo cual evidente- mente es nocivo para las empresas y la economía en general.

Por supuesto que la sugerencia es en el - sentido de que se permita la reexpresión tanto del costo de ventas como la de su correlativo, el inven tario de mercancías.

3.6.2.- COSTO DE ENAJENACIONES A PLAZO Y EN ARRENDAMIENTO - FINANCIERO Y CONTRATOS DE OBRA (ARTÍCULOS 30 Y 31)

La divergencia de estas disposiciones con los Prin- cipios de Contabilidad Generalmente Aceptados hasta la - --

fecha, se refiere al momento que se reconoce la utilidad.

Estos artículos establecen la posibilidad de considerar como utilidad base para impuesto, el porcentaje respectivo de los cobros efectivamente percibidos.

Aunque la técnica contable en la práctica prevé -- procedimientos para el tratamiento de estas operaciones en el sentido descrito en el párrafo anterior, los Boletines D-1 y D-2 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos permanecen inéditos por estar en proceso de estudio, por lo tanto se infiere que prevalece el criterio del Boletín A-3 -- de Realización y Período Contable, que reconoce en su -- párrafo 14 que la utilidad se realiza en el momento que -- una operación se formaliza independientemente de cuando se liquide.

Obviamente el punto de vista fiscal favorece al -- contribuyente, ya que le permite contar con flujo de operación para cubrir el Impuesto Sobre la Renta respectivo.

Desconocemos los conceptos que contendrán los Boletines D-1 y D-2; sin embargo, sería conveniente se dé --

cabida en ellos a una excepción del A-3 dadas las particularidades de estas operaciones, emitiéndose normas que permitan considerar como ingreso únicamente el monto de los cobros en los casos de operaciones a plazos, arrendamientos financieros y contratos de obra, así como para fraccionadoras.

3.6.3.- EXCLUSIONES DEL COSTO DE ADQUISICION (ARTICULO 39).

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en este artículo, abre la posibilidad de excluir del costo de las mercancías que el contribuyente adquiera, los conceptos conocidos como gastos de compra; es decir, fletes, seguros, comisiones, impuestos y gastos de importación, etc., para aceptarlos como gastos deducibles dentro del ejercicio de que se trate.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados por su parte, en su Boletín C-4, párrafo 10, establecen inflexiblemente que dichos gastos formarán parte del costo de las mercancías adquiridas.

Estamos convencidos de la corrección del criterio de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; sin embargo, reconocemos que la Ley en esta divergencia -

beneficia a los contribuyentes, ya que pueden deducir el total de esos gastos y por lo tanto reducir la base de impuesto sin esperar a que los artículos adquiridos sean vendidos o dados de baja.

3.7.- DE LAS INVERSIONES.

3.7.1.- MÉTODO DE DEPRECIACIÓN DE INVERSIONES (ARTICULO 41 1ER. PARRAFO).

El método único aceptado por la Ley del Impuesto -- Sobre la Renta para depreciar las inversiones es referido - a tiempo, mientras que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados admiten además, el relativo a unidades - producidas.

Esta divergencia no es tan trascendental como - -- otras, en virtud de que la Ley ya no es tan rígida en sus - porcentajes de depreciación, sino que abre la posibilidad - de ampliar o reducir el tiempo para tal fin, de manera que el contribuyente podría traducir unidades producidas a - -- tiempo y aplicar un porcentaje que sería muy aproximado al que se desee, todo ello con solo presentar un aviso para el caso de reducir el porcentaje de Ley, o solicitud de autorización para aumentar dicho porcentaje.

3.7.2.- BASE DE DEPRECIACION (ARTICULO 41 IER. PARRAFO).

La divergencia en cuanto a la base para depreciar las inversiones sí es trascendental y significativa, pues mientras la Ley se pronuncia únicamente por el monto original de la inversión (costo histórico), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en su Boletín B-10 párrafos 27, 83 y 84 establecen que la base para tal efecto debe ser el costo actualizado de los bienes.

Obviamente los valores derivados de la depreciación sobre la base de costos actualizados en épocas de inflación, son los más acertados para estar en posibilidad de enfrentar costos actuales a ingresos actuales.

Por consecuencia, los resultados que se obtienen aplicando el criterio legal son engañosos y no tienen significado, pues se enfrentan pesos constantes (ingresos) con pesos corrientes (gastos), originando con ello, y esto es lo más grave, que se paguen impuestos y utilidades en exceso a lo debido.

Sería muy benéfico para los contribuyentes así como para la economía en general, el que se aceptaran en la Ley los conceptos contables que se mencionan.

3.7.3.- CONCEPTO DE MONTO ORIGINAL DE LA INVERSION (ARTICULO 41, 2o. PARRAFO).

La única diferencia de la Ley en este concepto contra lo estipulado en el Boletín C-6 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, es que los gastos de instalación no se mencionan en la Ley como erogación integrante del costo de las inversiones, tal como lo hace el mencionado Boletín en su párrafo No. 6.

La divergencia sí es de trascendencia si el contribuyente aplica los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; es decir, si incluye los gastos de instalación dentro del costo, puesto que ello induce a omisiones que -- podrían llevar a perder la deducibilidad de dichos gastos -- en la aplicación estricto sensu de la Ley en su Artículo -- 24, Fracción IV.

Por otra parte, si la aplicación contable de esta partida por el contribuyente se hace atendiendo únicamente lo dispuesto por la Ley, se estarían enfrentando inadecuadamente a los ingresos de un solo ejercicio, todos los gastos de instalación que se hayan incurrido, mientras que a los ingresos de los ejercicios futuros no les sería enfrentada esta partida, a pesar de que de hecho haya contribuido a su generación.

El aplicar ambas disposiciones origina el llamado impuesto y reparto diferidos e implica trabajo administrativo; sin embargo, hay un beneficio financiero para el contribuyente por el cual frecuentemente resulta conveniente -- hacerlo; tal beneficio consiste en diferir el pago del Impuesto Sobre la Renta.

3.7.4.- INVERSIONES EN AUTOMOVILES Y EN CASAS DE RECREO -- (ARTICULO 46, FRACCION II Y III 2o. PARRAFO).

Estas disposiciones divergen de los Principios de Entidad y Realización, ya que limitan la deducción de las inversiones en ciertos automóviles y motocicletas; así como en casas de recreo, a un 70% y a un 0% del monto de las mismas respectivamente.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados enunciados anteriormente aceptan la deducción vía depreciación del 100% de la inversión en este tipo de bienes, -- con la única condición de que las mismas hayan contribuido a la generación de los ingresos del ejercicio.

La aparente falta de equidad en este caso se finca en la intención del gobierno de desalentar la inversión -- en bienes considerados suntuosos.

No obstante lo anterior, se considera que esta divergencia en sí, deriva en perjuicio económico de los contribuyentes que requieren de dichas inversiones para el logro de su cometido, por lo que sería conveniente hacer flexibles - tales disposiciones de manera que se permita la deducción - de aquéllos bienes cuyo uso se compruebe sea necesario en - las empresas.

3.7.5.- REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS (ARTICULOS 46, FRAC-- CION VIII Y 51).

De acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 46, - - Fracción VIII, está prohibido dar efectos fiscales a las - revaluaciones de activos fijos.

De la misma forma, tal como se ha venido señalando al mencionar las disposiciones concernientes, la Ley del - Impuesto Sobre la Renta no reconoce en forma directa los - efectos de la inflación de los demás renglones de los estados financieros, ya que normalmente cita el Costo Histórico Original como base única para efectuar las deducciones.

No obstante lo anterior, existen disposiciones dentro de la Ley que a su manera reconocen los efectos de la inflación; tal es el caso de los Artículos 18 y 19 que permiten, para la determinación de la utilidad fiscal en la -

venta de terrenos, acciones, partes sociales, etc., el ajuste del Costo Histórico. El Artículo 51, vigente desde 1981, también lleva implícito la conciencia de la necesidad de reconocer que las cifras arrojadas por una contabilidad en base a Costos Históricos en épocas de altos índices inflacionarios es irreal, y que requiere de un ajuste sistemático; para tal efecto, provee de un procedimiento que aunque es un intento considerable, no abarca todos los aspectos deseables, ejemplo, inventarios, costo de ventas, activos fijos.

Con el objeto de mantener incólume la validez y utilidad de la información contable, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados han respondido también a la necesidad de que se habla, normando la técnica primeramente con el Boletín B-7 y posteriormente con el B-10 que abrogó al primero.

Las divergencias entre ambas disposiciones, la Ley y el Boletín B-10 son notables, las que traen consigo la consecuencia ya apuntada varias veces en el desarrollo de este trabajo; es decir, pago indebido de Impuesto Sobre la Renta y de utilidades por parte de los contribuyentes y por lo tanto descapitalización de las empresas.

No es objeto del trabajo presente hacer una exposición detallada de la esencia de las divergencias en comento; sin embargo, a continuación se citan las más importantes:

CONCEPTO	LEY	BOLETIN B-10
Clientes	<p>-El Artículo 51 prevé un ajuste con cargo a los resultados para resarcir al contribuyente del impacto de la inflación, únicamente sobre los saldos de esta cuenta derivados de ventas al público en general.</p> <p>Esta deducción adicional está condicionada a que los ajustes de los pasivos promedio de la empresa no sean superiores a la suma de los ajustes al promedio de los activos financieros, más los ajustes de la depreciación de los activos fijos cargada a resultados del ejercicio.</p>	<p>El Boletín de referencia prevé un cargo a resultados -- (párrafo 161) más completo y elaborado, ya que mediante la aplicación de esta norma se obtiene la actualización de todas las cuentas de activos y pasivos financieros, de lo que se deriva el efecto neto por posición monetaria y que junto a los intereses y la fluctuación monetaria, forma lo que se denomina Costo Integral de Financiamiento.</p> <p>Además todo lo anterior no está sujeto a ninguna premisa.</p>

CONCEPTO	LEY	BOLETIN B-10
Inventarios	<p>No hay ajuste, lo único que concede la Ley es - el uso del sistema <u>Ultimas Entradas Primeras Salidas</u> para valuación de inventarios, lo cual da por resultado que el costo de ventas sea - - aproximado al de mercado o reposición, solo - en empresas cuya rotación de inventarios es alta. Aquéllas en las que no se dé esta circunstancia resentirán - el problema de enfren-- tar costos antiguos, -- determinandose por consigui-- ente una utilidad inflada inexistente.</p>	<p>El Boletín prevé un procedimiento (párrafo 55 y 56) mediante el cual, a la -- vez que se ajusta - el costo de ventas, también se actuali-- zan los inventarios.</p>
Activo Fijo	<p>Lo único que concede la Ley es una deducción -- adicional por concepto de depreciación, la - - cual se determina aplicando a la depreciación del ejercicio un factor que representa a la inflación acumulada desde que el bien que se de-- precia fué adquirido -- por el contribuyente.</p>	<p>Como resultado de lo previsto al efecto - por el Boletín de re-- ferencia, se obtie-- nen cifras actualiza-- das de los bienes -- del activo fijo del contribuyente (párrafo 80) y automática-- mente la deprecia-- ción del ejercicio - ya no queda sobre --</p>

CONCEPTO

LEY

BOLETIN B-10

La cifra resultante con forme al párrafo ante--rior puede llegar a ser el incremento neto de -- los gastos por concepto de depreciación; sin em bargo, puede verse dis--minuida en la medida -- que el ajuste de los pa sivos promedio del ejer--cicio (exceptuando re--tenciones y provisiones de pasivo) sean superio--res a los ajustes de -- los activos financieros promedio del ejercicio.

bases históricas - - (párrafo 84).

Lo anterior tampoco está condicionado a ningún evento.

CAPITULO IV

P E R D I D A S

4.1.- DEDUCCION DE LAS PERDIDAS DE OPERACION (ARTICULO 55).

Este Artículo dispone que la pérdida fiscal ajustada que el contribuyente sufra, podrá disminuirla del resultado fiscal del ejercicio anterior; o bien, si le quedara algún remanente por disminuir, aplicarla a las utilidades que obtenga en los cuatro ejercicios siguientes.

La primera divergencia es que desde el punto de vista Principios de Contabilidad obviamente no existen límites de tiempo -- para la absorción de las pérdidas.

La segunda divergencia consiste en que mientras la Ley habla de Valores Históricos, los Principios (Boletín B-10, párrafo 101), hablan de valores actualizados. Suele suceder que los contribuyentes se vean obligados a amortizar sus pérdidas en ejercicios futuros en virtud de no tener contra que hacerlo en el ejercicio anterior; en tal caso, esta divergencia perjudica a los contribuyentes porque mediante al procedimiento fiscal solo se permite la amortización en pesos corrientes, dando por resultado que la pérdida que se deduzca sea menor que la real y que por lo tanto se paguen impuestos indebidos.

4.2.- PERDIDA NO DEDUCIBLE EN FUSION O EN LIQUIDACION (ARTICULO 56 Y 57).

Esta situación también se aborda en el Artículo 25 Fracción XVII de la Ley, y punto 3.4.7. de este trabajo, y se refiere a la no deducibilidad de pérdidas que deriven de una fusión de sociedades.

Por lo anterior se refrenda aquí lo comentado en el punto 3.4.7. mencionado.

CAPITULO V

SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS

5.1.- CONCEPTO DE SOCIEDAD CONTROLADORA (ARTICULO 57-A).

La Fracción II de este Artículo tipifica como controladora aquella sociedad que posea directa o indirectamente más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra sociedad.

Por su parte el párrafo 10 del Boletín B-8 de Principios -- de Contabilidad, no contiene exactamente este término sino que -- habla de tenedoras, que para el caso se asemejan a la controla- - dora, con la diferencia de que aquellas no pierdan ese carácter si poseen menos del 50% pero más del 25% de las acciones ordina-- rias de otra empresa.

Esta divergencia es inocua ya que por otra parte ambos li-- neamientos, la Ley y los Principios, hablan de consolidación solo en los casos en que la inversión de una sociedad sea mayor del -- 50% de las acciones de otra sociedad.

La Fracción III impone como requisito para que una sociedad sea considerada controladora, el que sus acciones con derecho a - voto no sean a la vez propiedad de otra sociedad en más del 50% - (sin computar aquellas que se coloquen entre el gran público in-- versionista).

Para los Principios de Contabilidad de acuerdo a la definición contenida en el párrafo 10 del Boletín B-8, una sociedad no deja de ser tenedora en el evento que más del 50% de sus acciones ordinarias sean propiedad de otra empresa.

La divergencia es aparente, puesto que la intención de los Principios de Contabilidad (ver párrafos del 21 al 27 del Boletín B-8), es la de que se identifique el centro de decisiones que persigue fines económicos particulares, para que mediante la preparación de estados financieros consolidados se disponga de información contable de ese ente, que en cualquier grupo de sociedades se reduce a uno.

No obstante lo anterior, sería conveniente se aclare explícitamente esta situación en el Boletín B-8.

5.2.- PROCEDIMIENTOS DE CONSOLIDACION DE RESULTADOS E IMPUESTO -- (ARTICULO 57-A, FRACCION III, 2o. PARRAFO).

De acuerdo a esta disposición, la consolidación de la utilidad ó pérdida fiscal ajustada de la controladora que opte por -- hacerlo, es la sumatoria de su propia utilidad ó pérdida fiscal -- ajustada, más la proporción que le corresponda de las utilidades ó pérdidas fiscales ajustadas de las sociedades controladas, de -- acuerdo al porcentaje de acciones con derecho a voto que de ellas posea. Al resultado se le aplicará en su caso el 42% para obte-- ner el impuesto a pagar.

La consolidación, de acuerdo a los Principios de Contabilidad, es obligatoria para las sociedades que posean más del 50% de las acciones ordinarias de otra sociedad (párrafo 26 del Boletín B-8).

Esta divergencia en parte beneficia a las empresas, ya que por lo pronto el régimen de consolidación fiscal es optativo.

Por otra parte, la fijación de la tasa del 42% de impuesto sobre cualquier utilidad, podría perjudicar a las controladoras - cuyo resultado fiscal sea menor de \$ 1'500,000.00, ya que aplicando la tarifa del Artículo 13 de la Ley, el impuesto sería menor.

5.3.- REQUISITOS PARA CONSOLIDAR (ARTICULO 57-B).

La Fracción II de este artículo prohíbe consolidar a aquellos grupos de sociedades que para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta estén sujetas a bases especiales de tributación.

Esta limitación no existe de acuerdo a Principios de Contabilidad; sin embargo, existe lógica en la segregación de la opción de consolidar a las sociedades que estén sujetas a bases especiales de tributación, pues la forma de determinar la base para impuesto en estos casos es muy distinta al procedimiento contable, ya que en este régimen fiscal no se grava sobre utilidades.

Las Fracciones IV y V establecen respectivamente que la controladora deberá contar con la conformidad de las controladas y estar autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar su resultado fiscal consolidado; asimismo, tanto controladas como controladoras deberán obtener dictamen de Contador Público sobre sus estados financieros. Para efectos de Principios de Contabilidad no existen estos requisitos. Esta divergencia es inocua ya que es normal que las empresas obtengan su dictamen para efectos fiscales; lo demás es solo trámite administrativo.

5.4.- CONCEPTO DE SOCIEDAD CONTROLADA (ARTICULO 57-C).

De acuerdo a este precepto, una sociedad controlada no solo es aquella cuyas acciones sean poseídas directa e indirectamente por una controladora, sino que también lo será cuando ésta ejerza un control efectivo sobre dicha sociedad.

Por control efectivo debe entenderse cuando se realicen actividades mercantiles en forma preponderante entre controlada y controladora. También cuando conjuntamente una sociedad y otras personas vinculadas con ella posean más del 50% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que se trate. Asimismo, habrá control efectivo cuando la inversión que tenga la controladora sobre la controlada le permita a aquella ejercer una influencia preponderante en las operaciones de ésta.

Lo apuntado coincide con el párrafo 21 del Boletín B-8 en cuanto a la identificación del centro de decisiones; sin embargo, el mismo Boletín circunscribe la preponderancia únicamente al monto de la inversión en acciones ordinarias (ver párrafo 10), lo cual es objetivo y concreto, mientras que la Ley lo expone dando pie a interpretaciones subjetivas. Esta diferencia es inocua ya que por lo pronto es optativo el régimen fiscal de consolidación.

5.5.- SOCIEDADES QUE NO SE CONSIDERAN CONTROLADORAS NI CONTROLADAS (ARTICULO 57-D).

Este Artículo diverge del Boletín B-8 en cuanto que establece que las siguientes sociedades no tendrán el carácter de controladas ni controladoras, mientras que el Boletín no las excluye explícitamente.

- a) Sociedades no lucrativas.
- b) Sociedades residentes en el extranjero.
- c) Sociedades de inversión, casas de bolsa.

La no exclusión de la consolidación de las sociedades no lucrativas en forma explícita en el Boletín B-8 creemos se debe a que es obvio que solo se consolidan los estados financieros de las empresas cuya finalidad es la obtención de utilidades; sin embargo, tal vez sería conveniente que esta aclaración la contuviese el Boletín B-8 en forma explícita.

Por otra parte el Boletín de referencia exceptúa de la consolidación a las empresas residentes en el extranjero solo con la premisa que en el país de que se trate haya restricción o incertidumbre en la estabilidad monetaria, mientras que la Ley excluye - sin distinción a todas las empresas en el extranjero.

Para efectos fiscales la exclusión de la consolidación de las utilidades de las empresas extranjeras es natural, ya que no hay mecanismos que permitan realizar la compensación del impuesto pagado en el país de origen, contra el impuesto que resulte a cargo en base a la utilidad fiscal ajustada consolidada que llegase a determinarse.

Con relación a las sociedades de inversión y casas de bolsa, el Boletín B-8 tampoco la excluye explícitamente de la consolidación y esto se debe a la semejanza de dichas sociedades con las instituciones de crédito que sí se mencionan explícitamente en el párrafo 29 del Boletín mencionado.

5.6.- PROCEDIMIENTO PARA CONSOLIDAR (ARTICULOS 57-E, F, G y H).

Las divergencias entre Principios de Contabilidad y la Ley del Impuesto Sobre la Renta en este tema de la consolidación, son básicamente de forma, salvo los comentarios específicos que se --

hacen más adelante.

El objetivo único de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es la consolidación de las utilidades fiscales de las sociedades controladas con el de la controladora, por ello la metodología y terminología dictada por la Ley versa solo alrededor de ese particular, sin embargo, y en virtud de regirse por las mismas normas, la esencia de los resultados que se obtienen siguiendo lo establecido por la Ley o por los Principios son muy similares en cuanto a la determinación de la utilidad consolidada.

5.7.- PERDIDAS FISCALES DE LAS CONTROLADAS (ARTICULO 57-G-FRACCIÓN VI).

Lo dispuesto en esta Fracción limita, para efectos de consolidación, el monto de la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores de una controlada, al monto de la utilidad fiscal ajustada que dicha controlada haya generado.

La consolidación desde el punto de vista de Principios de Contabilidad no admite límites, simplemente se consolidan los superávits o déficits de ejercicios anteriores de tenedoras y subsidiarias en forma total.

La consecuencia de esta limitante es la de que la entidad extralegal como grupo, no puede reflejar en su consolidación fiscal el verdadero resultado fiscal consolidado, perdiéndose la ventaja de que se puedan, como es el caso de los Principios, amortizar el total de las pérdidas de ejercicios anteriores con las ganancias del ejercicio presente o futuro pagando justamente el impuesto que corresponde a nivel consolidado.

5.8.- VALUACION DE ACCIONES (ARTICULO 57-L, 2º PARRAFO)

Lo dispuesto en este párrafo, con el afán de promover la inversión a través de la bolsa de valores, concede el privilegio de que las acciones de una tenedora que se enajenen por ese medio, para efectos de valuación, consideren los resultados de la misma sin tener que remitirse hasta algún cierre de ejercicio, como es el caso de las acciones que no se cotizan en bolsa.

Obyviamente lo expuesto diverge del Boletín B-8 debido a que en su párrafo 16 se establece que la valuación de acciones debe considerar además del Costo Histórico las utilidades ó pérdidas posteriores a su adquisición sin esperar al cierre del ejercicio.

Lo anterior perjudica al contribuyente que desee enajenar sus acciones, ya que el costo que se enfrente al valor de venta -

CAPITULO VI

OBLIGACIONES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES

6.1.- REGISTRO DE ACCIONES ADQUIRIDAS Y REGISTRO DE UTILIDADES - OBTENIDAS (ARTICULO 58, FRACCION V Y VI).

Estas fracciones disponen que se siga el método de primeras entradas primeras salidas para el caso del costo de la enajenación de acciones o certificados de aportación patrimonial. Esto significa que para efecto de la determinación de la utilidad en una operación de venta, deberá enfrentarse al monto de la misma - el Costo Histórico de las acciones más antiguas más las utilidades por ellas generadas ajustadas según los Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, más las utilidades por ellas generadas.

Las divergencias y los efectos derivados de las mismas en relación a valuación de inversiones permanentes según lo dispuesto por el Boletín B-8 y a la actualización del capital según el Boletín B-10, ya fueron comentadas anteriormente en el punto -- 2.6.2., por lo que únicamente se refrenda lo expuesto.

6.2.- VALUACION DE MONEDAS EXTRANJERAS (ARTICULO 58, FRACCION I Y IX ARTICULO 59, FRACCION I, INCISO B).

La Fracción I del Artículo 58, y el inciso b de la Fracción

I Artículo 59, dispone que cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, deberán registrarse al tipo de cambio aplicable en la fecha que se concierten o al último mes de calendario.

Por su parte, la Fracción IX dispone que además se lleve un registro de adquisiciones de monedas extranjeras, clasificando las según el país de origen y utilizando cualquiera de los métodos de valuación existentes para valuar inventarios.

En cambio en el Boletín B-10, párrafos del 122 al 139, se establece que la posición monetaria corta conjunta (activos y pasivos) en divisas extranjeras, deberá valuarse utilizando el concepto denominado paridad técnica o de equilibrio, reconociéndose el efecto que derive de ello en los resultados del ejercicio, para cumplir así con los Principios de Realización y Período Contable.

Para el caso de la valuación de las monedas extranjeras, esta divergencia favorece fiscalmente a las empresas que posean en sus activos monedas cuyo valor se haya incrementado en relación al peso mexicano, ya que en ese supuesto los resultados y por consiguiente el impuesto a pagar son menores que siguiendo lo establecido por el Boletín B-10.

6.3.- VALUACION DE INVENTARIOS (ARTICULO 58, FRACCION II Y ARTICULO 60).

Estas disposiciones establecen las bases para la valuación de los inventarios de las empresas y por consiguiente la determinación del costo de ventas y la utilidad del ejercicio. Dichas bases como es usual en la ley, se manejan sobre el Principio del Costo Histórico Original y las diferencias contra Principios de Contabilidad, específicamente el Boletín B-10, así como lo nocivo que éstas resultan para las empresas, fueron planteadas en el punto 3.6.1.2. de este trabajo.

Sin embargo, el Artículo 60 de la Ley contiene además una disposición importante con relación a este tema. Se reconoce tácitamente el perjuicio que en épocas de inflación causa a las empresas un método de valuación de inventarios distinto al del últimas entradas primeras salidas, por lo que se les acepta un cambio en ese sentido.

No habría divergencia contra Principios de Contabilidad ya que estos, cuando las circunstancias lo requieran, también admiten cambios en los métodos de valuación afectando los resultados del ejercicio en lo concerniente, (ver párrafo 41 y 47 del Boletín C-4) solo que mientras que los Principios requieren simplemente que se haga la revelación necesaria, la Ley difiere el cargo a resultados prácticamente hasta el ejercicio de liquidación de la sociedad,

CAPITULO V

SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS

5.1.- CONCEPTO DE SOCIEDAD CONTROLADORA (ARTICULO 57-A).

La Fracción II de este Artículo tipifica como controladora aquella sociedad que posea directa o indirectamente más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra sociedad.

Por su parte el párrafo 10 del Boletín B-8 de Principios -- de Contabilidad, no contiene exactamente este término sino que -- habla de tenedoras, que para el caso se asemejan a la controla- -- dora, con la diferencia de que aquellas no pierden ese carácter si poseen menos del 50% pero, más del 25% de las acciones ordina-- rias de otra empresa.

Esta divergencia es inocua ya que por otra parte ambos li-- neamientos, la Ley y los Principios, hablan de consolidación solo en los casos en que la inversión de una sociedad sea mayor del -- 50% de las acciones de otra sociedad.

La Fracción III impone como requisito para que una sociedad sea considerada controladora, el que sus acciones con derecho a - voto no sean a la vez propiedad de otra sociedad en más del 50% - (sin computar aquellas que se coloquen entre el gran público in-- versionista).

al ordenar que se cree una cuenta de activo compensable por la diferencia de los valores de inventario según el método anterior, contra el valor del inventario según el método nuevo.

Dicha cuenta de activo compensable, podrá deducirse fiscalmente en la proporción en que los niveles de inventario de ejercicios posteriores sean inferiores al inventario en que se efectuó el cambio de método de valuación, lo cual sucede raras veces en el desarrollo normal de las empresas.

Un cambio en la Ley en el sentido trazado por los Principios de Contabilidad sería benéfico para las empresas, que podrían así adaptar sus sistemas de valuación a las circunstancias de la economía actual sin los problemas a que se hace referencia.

CAPITULO VII

ESTIMULOS FISCALES

7.1.- DEPRECIACION ACELERADA (ARTICULO 163 Y TRANSITORIO 28).

En un claro afán de estimular la actividad económica del país, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus Artículos 163 -- y 28 Transitorio, conceden a los adquirentes de activos fijos -- nuevos excepto mobiliario y equipo, la posibilidad de enviar a -- los resultados de su ejercicio vía depreciación el 75% del valor de la inversión de los bienes adquiridos en 1984, 50% sobre las adquisiciones de 1985 y 25% sobre las del año 1986.

Estas disposiciones divergen de los Principios de Contabilidad de Realización y Período Contable, puesto que por el primer año se enfrentarían a los ingresos del mismo una porción -- excesiva de gastos de depreciación, mientras que en los subse-- -- cuentes, dichos gastos serían ínfimos, por lo que los resultados de los ejercicios en que se deprecien los bienes estarían distor -- sionados, además de que se originaría la necesidad de manejar la cuenta de impuesto y reparto diferidos en el caso de que la de-- -- depreciación contable y fiscal fuesen diferentes.

Financieramente la medida representa un beneficio para las empresas que ven disminuida en esta forma sustancialmente su - - utilidad fiscal ajustada y por lo tanto, el impuesto a pagar en el primer año.

CAPITULO VIII

C O N C L U S I O N E S

Un repaso general de lo expuesto en este trabajo, nos revela que hay divergencias entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y los Principios de Contabilidad en los que la observancia de lo estipulado por la Ley beneficia al contribuyente, como son los casos de ingresos por valuación de acciones por el método de participación, arrendamiento financiero, contratos de obra, etc.; sin embargo, el efecto de la mayoría de dichas divergencias es en el sentido contrario, dentro de las cuales destaca la persistencia en la Ley de manejar costos históricos para efectos de deducciones y determinación de las utilidades base para impuestos y participación de los trabajadores en las mismas, no obstante los artículos 18, 19 y 51 que reconocen parcialmente los efectos de la inflación en los resultados de las empresas.

Lo expuesto en cierta forma es comprensible, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta es eminentemente tributaria y su función primordial es la de imponer cargas fiscales para la satisfacción del gasto público, observándose también que se legisla en consonancia con los planes de desarrollo que dicta el gobierno, por lo que se promueve la bursatilidad de las acciones, se estimula productiva, sobre todo en áreas de prioridad nacional y se desalienta la inversión considerada suntuosa, implicando todo ello una legislación con base en lo que podríamos llamar reglas contables fiscales, que en ocasiones benefician pero que normal-

mente traen consigo inequidades, amén de que se dificulte, en lugar de facilitar, el cumplir con las obligaciones que de ella - - dimanen, al grado de que como se dijo antes, se requiera de verdaderos expertos estudiosos de la materia fiscal para evitar caer - en omisiones o errores.

Una evolución más decidida de la Ley del Impuesto Sobre la Renta hacia los Principios de Contabilidad traería por consecuencia mayor equidad dada la característica de imparcialidad de los mismos, y con seguridad ello propiciaría un mayor cumplimiento -- con obligaciones fiscales.

Para la profesión de la Contaduría Pública, sería lo anterior una gran distinción a la vez que un fuerte compromiso ante la sociedad, en el sentido de seguir evolucionando la técnica - - contable de acuerdo a las necesidades y mejorando cada vez más -- las normas de calidad de sus profesionistas, lo cual hasta la fecha es una realidad, tal y como lo demuestran los constantes estudios de la Comisión de Principios de Contabilidad. así como la reciente institución del carnet de actualización profesional permanente, obligatorio para todo Contador Público que desee ejercer - como tal.

