

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN**

**ESTUDIO FISCAL INTEGRAL
“LA SOCIEDAD CIVIL DEL TÍTULO II
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
RENTA, SU RÉGIMEN JURÍDICO Y
FISCAL”**

TRABAJO DE SEMINARIO

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

MATEO HORACIO CONTLA VALENCIA

ASESOR: L.C. LUIS YESCAS RAMÍREZ

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MÉXICO

2006



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A Dios.

A mis Padres.

A mi Esposa.

A mis Hermanos.

Y a la Universidad.

Por darme la oportunidad de Ser.

Gracias.....

" NO PRETENDO SER MEJOR QUE LOS DEMÁS, SOLO QUIERO SER MEJOR, YÓ MISMO ".

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS

INTRODUCCIÓN

1	<i>REGIMÉN JURÍDICO.</i>	1
1.1	ASPECTOS GENERALES.	1
1.1.1	Las Personas Morales.	1
1.1.2	Sociedades Civiles y Mercantiles.	2
1.1.3	Las Sociedades y Asociaciones Civiles.	3
1.1.4	Concepto de Asociación Civil.	4
1.2	LA SOCIEDAD CIVIL.	6
1.2.1	La Historia de la Sociedad Civil.	6
1.2.2	Concepto de la Sociedad Civil.	7
1.2.3	Constitución y administración.	9
1.2.4	El Aspecto Contable de la Sociedad Civil.	28
2	<i>REGIMÉN FISCAL.</i>	30
2.1	INTRODUCCIÓN.	30
2.2	ANTECEDENTES.	32
2.2.1	Fundamento Legal.	32
2.3	IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	35
2.3.1	Ingresos Acumulables.	35
2.3.2	Momento de Acumulación.	37
2.3.3	Deducciones Autorizadas.	41
2.3.4	Pagos Provisionales.	49
2.3.5	Régimen Fiscal de los Socios.	52
2.4	IMPUESTO AL ACTIVO.	56
2.5	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	57
	CASO PRACTICO.	64
	CONCLUSIONES.	69
	BIBLIOGRAFIA.	72

INTRODUCCIÓN

Existen sociedades en la cuales los hombres se unen para satisfacer necesidades o propósitos comunes, entre estas podemos mencionar las sociedades civiles, este tipo de sociedades se rigen por el Código Civil, en cambio existen otras sociedades de naturaleza mercantil como son, las sociedades anónimas, cooperativas, etc., que se rigen por la Ley General de Sociedades Mercantiles y a su vez todas las regulan en el aspecto fiscal, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado, etc., derivado de estas situaciones, realizaremos un análisis de las discrepancias que surgen de manera natural en el tratamiento de la sociedad civil.

Actualmente hemos experimentado un gran auge en la creación de sociedades civiles que ofrecen diferentes tipos de servicios, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contempla dos formas de tributar, ya sea como persona moral contribuyente (Titulo II), o como persona moral no contribuyente (Titulo III), en el presente trabajo nos enfocaremos al análisis de la sociedades civiles que son contribuyentes y que tributan en el Titulo II de la Ley mencionada.

1. REGIMEN JURIDICO.

1.1 ASPECTOS GENERALES.

1.1.1 Las Personas Morales.

Punto de partida necesario para todo estudio de las sociedades es la referencia a la noción de persona moral. También llamadas personas colectivas o personas jurídicas, las personas morales son entidades que, formadas por la reunión de varios individuos u otras personas morales, gozan de una personalidad propia e independiente de los miembros que las componen y tienen por objeto la realización de un fin lícito determinado por sus propios miembros.

El artículo 25 del Código Civil enumera, enunciativamente las personas morales, diciendo:

Son personas morales:

- La Nación, los Estados y los Municipios;
 - Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley.
 - Las sociedades civiles o mercantiles.
 - Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal.
 - Las sociedades cooperativas y mutualistas.
 - Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
 - Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.
-

La personalidad jurídica implica la aptitud para actuar en el campo del derecho. Esta aptitud denota ciertas cualidades, denominadas atributos de la personalidad. Así como los seres humanos, en su carácter de personas para el derecho, las personas morales los poseen semejantes. Tales atributos reconocidos y regulados por las leyes son: el nombre, domicilio, la nacionalidad, capacidad y el patrimonio.

1.1.2 Sociedades Civiles y Mercantiles.

Las sociedades mercantiles rigen su existencia por la Ley General de Sociedades Mercantiles, que es un ordenamiento de carácter federal y, en consecuencia, de aplicación en todo el territorio de los Estados Unidos Mexicanos mientras que las *sociedades civiles* encuentran su regulación en el Código Civil que, para los efectos de ella es un ordenamiento de carácter local, lo que provoca que en nuestro país tengamos tantos códigos civiles como entidades federativas integran nuestro sistema político, por lo que el régimen jurídico de las sociedades de carácter civil será determinado por cada uno de tales ordenamientos y si bien es cierto que hay una gran semejanza entre las disposiciones relativas en los diferentes códigos civiles, suele haber algunas diferencias de importancia. Estas diferencias serán las que en un momento dado y ante problemas concretos deberán ser tomadas en cuenta.

Un punto de vista importante para diferenciar a las sociedades mercantiles de las *sociedades civiles* es el relativo a su forma de constitución. El artículo 4 de la Ley General de Sociedades Mercantiles dispone que “Se reputarán mercantiles todas las sociedades que se constituyan en algunas de las formas reconocidas en el artículo 1º de esta ley”, haciendo con ello abstracción de los fines que se propongan realizar. Por tanto,

independientemente de tales fines, serán mercantiles todas las sociedades que adopten cualquiera de las formas reguladas por esta ley. Es decir que sean constituidas como sociedades en nombre colectivo; en comandita simple; de responsabilidad limitada; anónima; o en comandita por acciones y cooperativa.

Criterio distinto es el que emplea el Código Civil, pues el artículo 2688 hace depender la naturaleza civil de una sociedad de la realización de un fin que sea *“preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial”*, a pesar de que el artículo 2695 dispone que *“Las sociedades de naturaleza civil, que tomen la forma de las sociedades mercantiles, quedan sujetas al Código de Comercio”*.

1.1.3 Las Sociedades y Asociaciones Civiles.

Las sociedades como las asociaciones civiles se encuentran regidas por el mismo ordenamiento jurídico: el Código Civil.

Atendiendo a que la naturaleza de dichas entidades se determinan por la finalidad para la que han sido constituidas, el Código Civil dispone que las asociaciones deben proponerse fines que no tengan carácter preponderantemente económico (artículo 2670), mientras que las sociedades deben de realizar fines económicos, pero que no constituyan una especulación comercial (art. 2688).

Sin embargo, no significa que una asociación no pueda llevar a cabo actos de contenido económico o sociedades o asociaciones civiles no puedan realizar actos no solamente de carácter económico, sino aun mercantiles. La limitación legal radica en que no hagan de dichos actos su finalidad, pero los

mismos pueden ser el medio para la realización de los fines correspondientes y por tanto, su realización esporádica o el hecho de que tales actos sean únicamente medios para conseguir propósitos no comerciales, no modifica su naturaleza.

El ejemplo más gráfico de esto es el manejo de una cuenta bancaria. El libramiento de un cheque es un acto de carácter mercantil cuya realización, sin embargo, no convierte al librador en comerciante. Tampoco la compra o venta de bienes para aplicarlos a la realización de los objetivos sociales es contraria a los fines. Sin embargo, no es el caso el de una sociedad o asociación que habiendo sido constituida para un fin profesional o deportivo, se dedique de manera habitual a la realización de actos cuya finalidad sea por sí misma económica o comercial y ajena al fin de su constitución.

1.1.4 Concepto de Asociación Civil.

Es una persona moral creada mediante el acuerdo de varios individuos para la realización de un fin común, que tenga cierta permanencia o duración, de carácter político, científico, artístico, de recreo o cualquiera otro que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico.

El concepto anterior deriva de lo que disponen los artículos 25 y 2670 del Código Civil. De acuerdo con el mismo, tenemos que se crea una persona moral; es decir, un ente jurídico distinto de todos y cada uno de sus integrantes, con sus propios derechos y obligaciones. Su constitución deriva del acuerdo de sus integrantes, por lo que constituye un acto jurídico para cuya existencia y validez es necesario reunir los elementos y requisitos que para todo acto jurídico dispone la ley. El Código Civil lo considera un contrato, según lo dispone el art. 2671.

1.2 LA SOCIEDAD CIVIL.

Para el desarrollo del régimen jurídico de las *sociedades civiles* habremos de referirnos, igualmente a las disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal, insistiendo, en que cada una de las entidades federativas al emitir su propio Código Civil puede establecer disposiciones diferentes que otorguen matices o modalidades distintas a estas personas morales.

1.2.1 Historia de la Sociedad Civil.

Hasta el año de 1870, fue cuando se dio por primera vez personalidad jurídica a las sociedades civiles, en el Código Civil que se dio a conocer en el mismo año. Esta fue una copia del derecho francés, que años atrás la dio a conocer a la luz pública.

En el año de 1884, sufre algunas modificaciones el Código Civil, respetando los principales artículos que hablan de las sociedades civiles.

En 1893, se les reconoce su personalidad jurídica de las sociedades civiles. Pero no fue sino hasta el 26 de mayo de 1928, durante el gobierno del General Plutarco Elías Calles, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, que se le da a las sociedades civiles la personalidad jurídica conocida hasta la fecha en el Código Civil vigente, publicado en el Diario Oficial de dicha fecha.

A partir de 1990, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se les consideró como una persona moral con obligaciones y facilidades administrativas que ésta otorgaba dejando de tributar en el Título III la mayor parte de ellas, para tributar en el Título II.

1.2.2 Concepto

Las sociedades civiles se encuentran reguladas en el Título Undécimo, Libro IV, Parte II, en su capítulo II del Código Civil para el D.F.

De acuerdo con las disposiciones correspondientes, la sociedad civil es un contrato a través del cual los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico pero que no constituya una especulación comercial (art. 2688).

El concepto señalado es claramente indicativo de que el ordenamiento que regula a estas personas morales atiende, para la determinación de su naturaleza, a un criterio de carácter objetivo. Es decir, que la naturaleza civil de la sociedad queda determinada por el propósito que pretenden realizar los socios al agruparse. Este criterio presenta en la práctica un sin número de problemas, ya que no existe una clara delimitación de lo que debe entenderse por especulación comercial y, por tanto, para definir los límites de una actividad que sea preponderantemente económica pero no especulativa comercial.

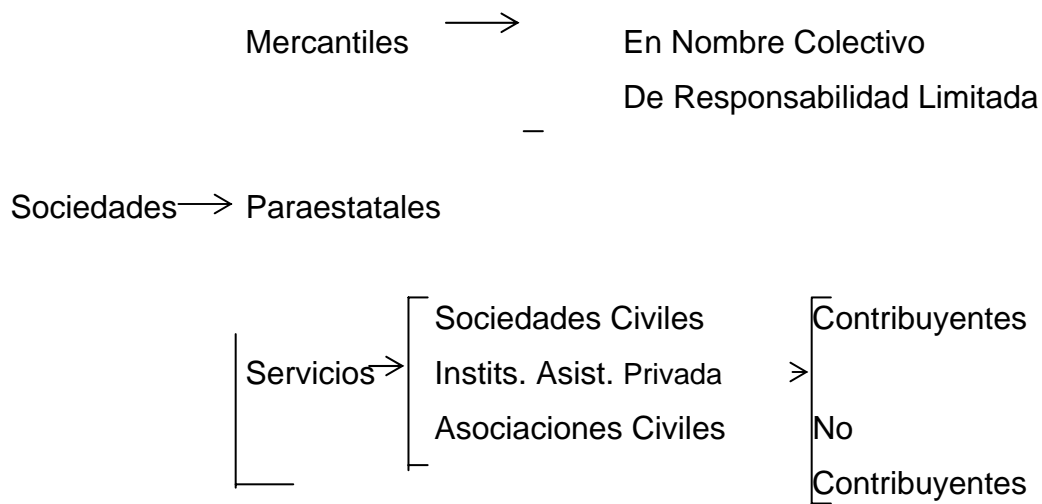
Una típica sociedad civil, en cambio, que no puede ser considerada bajo ningún concepto como sociedad de carácter mercantil, es la sociedad civil para efectos profesionales. No cabe duda, en el caso, que los profesionistas se reúnen y suman sus esfuerzos para la realización de un propósito que es de carácter preponderantemente económico en la medida en que el ejercicio profesional se realiza con el propósito de obtener los medios de vida correspondientes. Ahora bien, el cobro de honorarios por la prestación de servicios profesionales de cualquier tipo no involucra una actividad comercial. En esta virtud, la agrupación de diversas personas para prestar servicios de

carácter profesional constituiría un ejemplo típico de una sociedad civil por su propia naturaleza.

Por otra parte, el artículo 2695 del Código Civil, dispone que las sociedades de naturaleza civil, que tomen la forma de las sociedades mercantiles, quedan sujetas al código de comercio. Con base en esta disposición y atendiendo al hecho de que si una sociedad realiza habitualmente actos de comercio adquirirá el carácter de comerciante, nos ubicaríamos en la situación de las sociedades mercantiles irregulares, en cuyo caso se aplicaría lo dispuesto por la Ley General de Sociedades Mercantiles cuyo artículo II se refiere a las consecuencias de esta irregularidad.

Después de haber recurrido a diversas fuentes, se resumen que la sociedad civil es: La asociación de personas físicas, generalmente profesionistas, para formar un ente económico, el cual sirve para desarrollar un fin común, aportando recursos económicos y humanos para prestar sus servicios a cambio de una retribución económica, sin tener una especulación comercial; la cual se registrará como una persona moral, con todas las obligaciones y derechos que las leyes tributarias le confieren.

Comerciales y/o	Anónima Cooperativa En Comandita
--------------------	--



Dentro de las empresas de servicios, se encuentra: Los abogados, los contadores, médicos, diseñadores gráficos, etc.,

1.2.3 Constitución y Administración.

La base fundamental para constituir una sociedad civil, la encontramos en el artículo 5 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual establece lo siguiente:

A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad, solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de terceros, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marca la Ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

El artículo 9 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, garantiza también la libertad de asociación de personas con cualquier objeto lícito, no solamente en forma transitoria sino permanente para constituir sociedades, asociaciones y otras figuras jurídicas.

Por tanto el Licenciado en Contaduría podrá asociarse con otros colegas inclusive con miembros de otras profesiones buscando siempre la superación profesional en un ambiente de armonía, estudio y trabajo, a fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien lo solicite. Si éste fuera el camino que se eligiera, entonces es recomendable constituirse como una sociedad civil.

En relación con la constitución de la sociedad civil, el Código Civil en su artículo 2690 dispone que el contrato de sociedad debe constar por escrito, pero se hará constar en escritura pública cuando algún socio transfiera a la sociedad bienes cuya enajenación deba hacerse en escritura pública. Es decir, que la formalidad de la escritura pública no constituye una exigencia indispensable para la constitución de una sociedad civil; sin embargo, como el artículo 2694, por su parte dispone que el contrato de sociedad debe inscribirse en el registro de sociedades civiles para que produzca efectos contra tercero, esta inscripción de alguna manera exige el otorgamiento de la escritura pública, ya que en caso contrario habría necesidad de ratificar las firmas, previa identificación de los socios que constituyen la sociedad, ante el Registro Público o ante fedatario. Por esta razón, aun cuando no exista la exigencia legal, es conveniente que el contrato de sociedad sea otorgado en escritura pública, para lo cual habrá la necesidad de cumplir con las formalidades generales correspondientes a la constitución de todas las personas morales y, en particular, la tramitación del permiso que para ese efecto debe otorgar la Secretaría de Relaciones Exteriores con los propósitos que ya señalamos.

El contenido del contrato de sociedad esta regulado por el artículo 2693. Este contenido es el siguiente:

- I. Los nombres y apellidos de los otorgantes que son capaces de obligarse; es decir, la identificación de los socios que integran la sociedad, con el requisito evidente e innecesario mencionado por la ley en este punto, de que tengan capacidad legal para obligarse, ya que por la naturaleza contractual de la sociedad le son aplicables todas las reglas correspondientes a los actos jurídicos, y por tanto, dicho requisito se entiende supuesto.
- II. La razón social; es decir, el nombre elegido para la sociedad. No existe en la ley regla alguna acerca de la forma de constituir una razón social; únicamente señala el artículo 2699 después de la razón social se agregará las palabras sociedad civil; es decir, la identificación de la naturaleza de la sociedad, pudiendo dicha razón social ser formada libremente por los socios. En la vida jurídica es común que la razón social se forme con los nombres y apellidos de los o de algunos de los integrantes.
- III. El objeto de la sociedad. A este respecto cabe señalar que la única limitación que establece la ley es el relativo a que la actividad o

Finalidad que pretenda realizar la sociedad civil tenga un carácter preponderantemente económico, sin constituir una especulación comercial; sin embargo, la realidad es que la posibilidad de emprender

prácticamente cualquier clase de actividad lícita queda comprendida dentro del objeto de la sociedad.

- IV. El importe del capital social y la aportación con que cada socio debe de contribuir. A diferencia de la asociación civil, en la que no existe un capital, en la *sociedad civil* si existe el capital y los socios contraen la obligación de hacer aportaciones que puedan consistir en una cantidad de dinero, en otros bienes, o en lo que la ley denomina su industria; es decir en ciertos servicios, las aportaciones deben de estar asentadas en el acta constitutiva o bien en las reformas que con posterioridad se acuerden. Las modalidades para efectuar las aportaciones quedan también a voluntad de los socios, ya que la ley simplemente señala que la aportación de bienes puede implicar la transmisión de dominio a la sociedad, salvo que expresamente se pacte otra cosa, con lo que se abre la posibilidad para que las aportaciones se efectúen incluso sin que haya transmisión de propiedad en favor de la sociedad, sino simplemente el uso o goce temporal de bienes o cualquiera otra modalidad, como la constitución de derechos reales en favor de la sociedad, como podría ser el usufructo o el uso.

La ausencia de algunos de los requisitos señalados da lugar a que los socios puedan solicitar, en cualquier tiempo, que se haga la liquidación de la sociedad. Sin embargo, mientras la liquidación no sea solicitada, el contrato produce todos sus efectos entre los socios y ellos no pueden oponer a terceros que hubieran contratado con la sociedad la falta de forma del contrato o el incumplimiento de alguno de estos requisitos, para eludir el cumplimiento de algunas de las obligaciones que hubieran contraído. Esto se

desprende de lo dispuesto en el párrafo final del artículo 2693, en relación con lo receptuado por el artículo 2691.

Si se llegara a constituir una *sociedad civil* para la realización de un objeto que resulte ilícito, la ley dispone que a la solicitud de algunos de los socios o de un tercero interesado se declarará la nulidad de la sociedad, misma que deberá ponerse en liquidación. En este caso, después de pagadas las deudas contraídas por la sociedad, se procede al reembolso de las aportaciones efectuadas por los socios, y las utilidades se destinarán a los establecimientos de beneficencia pública que determine la autoridad, teniendo en cuenta que los socios no pueden beneficiarse de una actividad ilícita.

Miembros.

Una sociedad civil puede estar integrada por dos o más personas. La ley no fija límites mínimos o máximos en el número de socios, ni aclara si dichos socios deben ser necesariamente personas físicas o personas morales.

Pueden ser socios de las mismas las personas físicas o las morales, en este último caso, bastará que de conformidad con la propia escritura constitutiva de la persona moral correspondiente se determine la posibilidad de formar parte de otras sociedades, para que dicha persona moral pueda constituirse en socio de una sociedad civil.

La posibilidad enunciada, tratándose de sociedades civiles, es todavía más amplia si consideramos que la ley da a las aportaciones una amplitud tal que pueden ser objeto de las mismas toda clase de bienes, corpóreos o incorpóreos y aún los servicios. Por otra parte, tal como ya expresamos las modalidades de la aportación pueden implicar la transmisión de la propiedad

de la sociedad o no implicar, caso en el cual podrían colocarse aquellas transmisiones de uso de determinados bienes durante cierto tiempo.

Derechos y obligaciones.

Siguiendo las disposiciones legales, podríamos intentar una enumeración de las principales obligaciones que corresponden a los socios. De esta manera tendríamos:

a) Obligaciones.

1. La obligación de efectuar las aportaciones en los términos establecidos en el contrato de la sociedad. El artículo 2703 dispone expresamente que a menos que se haya pactado en el contrato de sociedad, no puede obligarse a los socios a hacer una nueva aportación para ensanchar los negocios sociales. Es decir, la obligación de efectuar las aportaciones correspondientes, se limita a lo expresamente pactado en el propio contrato de sociedad. Ahora bien, si con posterioridad a la constitución se acordara un incremento en el capital que diera lugar a la realización de nuevas aportaciones por parte de los socios, y dicho acuerdo fuera tomado por mayoría, los socios que no estén conformes tienen el derecho de separarse de la sociedad. Las formalidades que corresponden a las aportaciones dependerán de la naturaleza de los bienes aportados, ya que si la obligación consiste en la entrega de la propiedad de bienes inmuebles en la constitución de derechos reales sobre los mismos a favor de la sociedad, se deberá otorgar la escritura pública correspondiente; asimismo, si se tratara por ejemplo de la transmisión del uso de marcas o patentes, sería necesario formalizar el acuerdo correspondiente para su inscripción y debida protección de los terceros que contraten con la sociedad.
-

2. Como consecuencia de la aportación de bienes, los socios quedan obligados al saneamiento para el caso de evicción de las cosas que aporten a la sociedad, como si se tratara de cualquier enajenante; asimismo, deberán indemnizar a la sociedad por los defectos de las cosas que transmitan. Lo que se transmite es solamente el uso o el aprovechamiento de determinados bienes, su responsabilidad en la aportación se rige por los principios que determinan las obligaciones entre un arrendador y un arrendatario. Todo esto se desprende de lo dispuesto por el artículo 2702 del Código Civil.

3. Entre las obligaciones de los socios se debe destacar de manera principal la correspondiente a la garantía subsidiaria, ilimitada y solidaria de los socios que administren, respecto de las obligaciones que contraiga la sociedad. La responsabilidad de los socios que no participen en la administración de la sociedad se limita a su aportación, salvo que algo en contrario se hubiera pactado en el contrato constitutivo correspondiente. La disposición del artículo 2704 que se refiere a esta obligación, parte de la consideración de que la existencia de la sociedad, depende de la calidad de las personas que la integren, más que del capital que representan. En esta virtud, son las personas mismas y particularmente aquellos que tienen relación con terceros al representar a la sociedad, los que deben de responder en los actos celebrados en nombre de la sociedad.

La responsabilidad enunciada es de carácter subsidiario; es decir, solo se hará responsables a los socios administradores en el caso de que el capital de la sociedad resulte insuficiente para hacer frente a las obligaciones contraídas por la sociedad. Esta responsabilidad es

ilimitada y solidaria; es decir, no tiene un monto de dicha responsabilidad puede hacerse efectiva por el total de la misma, indistintamente, sobre cualquiera de los socios administradores.

Como el artículo 2704 deja a salvo la responsabilidad de los socios que no administre, salvo lo que se convenga en el contrato constitutivo, dicho contrato podría también establecer la forma de hacer efectiva la responsabilidad de los socios correspondientes, pero no puede eximir de dicha responsabilidad ilimitada, solidaria y subsidiaria a los socios administradores respecto de los terceros.

4. Otra obligación de importancia para los socios es la contribución en las pérdidas en que incurra la sociedad. El artículo 2730 del Código Civil dispone que si al liquidarse la sociedad no quedaren bienes suficientes para cubrir los compromisos sociales y devolver sus aportes a los socios, el déficit se considerará pérdida y se repartirá entre los asociados. La ley contiene una serie de reglas acerca de la determinación de las utilidades y pérdidas que en su oportunidad comentaremos.

 5. El artículo 2709 del Código Civil establece también a cargo de los socios una obligación de abstención, ya que determina que habiendo socios especialmente encargados de la administración, los demás no podrán contrariar ni entorpecer las gestiones de aquellos, ni impedir sus efectos. Esta disposición tiene relación con la correspondiente que determina la responsabilidad subsidiaria, solidaria e ilimitada de los socios administradores.; como consecuencia de ella, si hay socios que no participan en la administración y que por lo tanto no están sujetos a esta responsabilidad, deben abstenerse de realizar todo acto que
-

entorpezca la gestión de los socios administradores, ya que ellos responderán frente a terceros de las obligaciones contraídas en nombre de la sociedad.

b) Derechos.

Por lo que corresponde a los derechos de los socios, que pueden agruparse también en derechos de contenido económico y derechos de contenido corporativo, podemos enumerar los siguientes:

1. Derechos de contenido económico correspondientes a la participación en las utilidades de la sociedad, así como en el capital de la misma. El Código Civil establece que los socios pueden determinar la proporción en que deben repartirse las utilidades, concediendo con ello una amplia libertad para convenir lo correspondiente en la escritura constitutiva. Este derecho tiene como limitación exclusiva la prohibición que conforme a la ley existe para que se excluya a algunos de los socios en la participación de las utilidades correspondientes. El artículo 2728 se refiere a este principio general, mismo que es desarrollado en algunas otras reglas como la que corresponde al reparto en las utilidades en forma proporcional a las aportaciones, en el caso de que en el contrato constitutivo no hubiese sido convenido algo distinto.

Por lo que corresponde a la participación en el patrimonio de la sociedad, dicho derecho deriva también de lo dispuesto por el artículo 2728 y su consecuente, el artículo 2729, de los que se desprende que los socios pueden retirar de la sociedad el equivalente de sus aportaciones y que una vez repartido el capital mediante la devolución de las mismas, los excedentes constituirán un reparto de utilidades. La ley

contiene una serie de principios, como ya dijimos, para la participación de los socios en las utilidades y las pérdidas.

2. Otro derecho que tienen los socios, es el de participar en la administración de la sociedad. Este derecho puede ser ejercido por alguno o algunos de los socios o por la actualidad de ellos, según se haya convenido o en ausencia de convenio respectivamente. El artículo 2719 dispone que cuando la administración no se hubiere limitado a alguno de los socios, todos tendrán derecho de concurrir a la dirección y manejo de los negocios comunes, caso en el cual las decisiones serán tomadas por mayoría. Asimismo, el artículo 2713 dispone que las facultades que no se hubieran concedido a los administradores serán ejercidas por todos los socios, resolviéndose igualmente los asuntos por mayoría de votos.

De conformidad con lo anterior, este derecho se encontrará también regulado por lo que se disponga en la propia escritura constitutiva y en ausencia de pacto, operará la regla dispuesta por la ley de que todos los socios participan en la administración de la sociedad.

3. Vinculado con el derecho anterior, los socios tienen el derecho de examinar el estado de los negocios sociales y de exigir para este fin la presentación de libros, documentos y papeles, con el objeto de que puedan hacer las reclamaciones correspondientes. Este derecho es irrenunciable, como lo dispone el artículo 2710 del Código Civil.

Derivado también de este derecho está el de exigir las cuentas correspondientes al socio o socios administradores, obligación que para estos establece el artículo 2718.

4. Los socios tienen derecho de transmitir su participación en la sociedad. Para este efecto, el artículo 2705 condiciona la transmisión a la obtención del consentimiento previo y unánime de los demás coasociados, salvo pacto en contrario. En este sentido, podríamos señalar que mediante la disposición correspondiente en la escritura constitutiva, los socios pueden transmitir libremente los derechos que representen su participación en la sociedad.

 5. El artículo 2703 consagra el derecho de los socios para separarse de la sociedad. Este derecho puede ejercitarse en el caso en que una asamblea acuerde la realización de un aumento de capital que obligue a los socios a realizar nuevas aportaciones. Los socios inconformes, que no hubieran participado en la decisión de la asamblea, tendrán derecho a separarse de la sociedad. Este derecho de separación plantea el problema correspondiente a la devolución o reembolso de las aportaciones efectuadas, ya que el artículo 2708 dispone que el socio excluido es responsable de la parte de pérdida que le corresponda y los otros socios pueden retener la parte del capital y utilidades de aquel, hasta concluir las operaciones pendientes al tiempo de la separación, debiendo hacerse hasta entonces la liquidación correspondiente. Como la ley no regula la forma de operar la separación, a menos que los estatutos sociales prevengan las reglas aplicables correspondientes, sería aplicable el principio enunciado en el artículo 2708, por más que dicho artículo se refiera al caso de exclusión del socio cuando exista alguna causa para ello prevista en los propios estatutos.

 6. El artículo 2706 regula el derecho del tanto. Es decir, el derecho de preferencia que tienen los demás socios para adquirir, cuando alguno de
-

ellos desee transmitir la parte que le corresponda. Este precepto establece las reglas elementales para el ejercicio del derecho del tanto, como es el que si varios socios quieren hacer uso de él, les competará en la proporción que representen. El término para hacer uso del derecho del tanto es de ocho días, contados desde que reciban aviso del que pretenden enajenar.

Sobre él particular cabria señalar nuevamente que este derecho podría ser modificado en sus términos y aún suprimido por acuerdo de los socios establecido en los estatutos de la sociedad.

7. Un derecho corporativo fundamental de los socios es el derecho de voto. Las decisiones en la sociedad se toman por conducto de la asamblea, a la que pueden concurrir los socios y ejercitar el derecho de voto correspondiente. La ley, en ausencia de disposición en la escritura constitutiva, dispone algunos casos que la decisión sea tomada por la totalidad de los socios para la validez de las decisiones correspondientes, como es la revocación de los nombramientos de administradores, hechos en la propia escritura social, el caso de exclusión de algún socio por infracción a lo dispuesto a los estatutos, la transmisión de derechos y la admisión de nuevos socios. La ley dispone en su artículo 2713, del que se puede desprender una regla para el computo de los votos, que la mayoría se computará por cantidades; es decir, atendiendo a la naturaleza e importancia económica de la participación de los socios, pero cuando una sola persona represente el mayor interés y se trate de sociedades de más de tres socios, se necesita por lo menos el voto de la tercera parte de los socios, considerados individualmente y con dependencia del monto de sus aportaciones.
-

8. También consigna la ley el derecho de los socios para pedir la liquidación de la sociedad en los casos dispuesto por la misma, como son la falta de forma en el contrato constitutivo (artículo 2691), la realización de un objeto ilícito (artículo 2692) y por la falta de alguno de los requisitos establecidos por la ley para la escritura constitutiva. Este último derecho, el de pedir la disolución de la sociedad, atañe a la responsabilidad subsidiaria, solidaria e ilimitada que la ley atribuye a los socios, pues solicitando dicha disolución, los socios pueden quedar eximidos de dicha responsabilidad.

Organos.

Los entes colectivos, como en el caso de la *sociedad civil*, para expresar la voluntad que como persona en el derecho les corresponde, necesitan de órganos de decisión y de representación que ejerciten los derechos y cumplan con las obligaciones correspondientes. Tale órganos para la decisión y representación de las sociedades civiles se conforman por la asamblea; es decir la reunión de los socios que integran la sociedad; y la administración, que puede recaer en uno o más socios.

Por lo que corresponde a la administración de la sociedad, ésta necesariamente debe recaer en uno o más socios. A diferencia de las sociedades mercantiles en que resulta admisible la gestión administrativa por parte de una persona extraña a la sociedad, atendiendo nuevamente al carácter de sociedad de personas de las sociedades civiles, la administración de éstas únicamente pueden recaer en un socio.

Los artículos del 2709 al 2719, contienen las reglas que el código civil establece por lo que corresponde a la administración de la sociedad. De estas reglas son destacables las que contiene el artículo 2712, en el sentido de que los socios administradores ejercerán las facultades que fueren

necesarias para el desarrollo de la actividad social, pero requieren autorización expresa de los demás socios para enajenar los bienes de la sociedad, para constituir gravámenes sobre dichas cosas o para obtener prestamos. Estas limitaciones, es necesario reiterarlo, están sujetas a lo que en contrario establezca en los estatutos sociales.

Es posible concluir en que el hecho en que se designe a dos o más socios para ejercer la administración de la sociedad, no trae por consecuencia necesaria la conformación de un consejo de administración que exija la participación conjunta o la decisión mayoritaria de los socios que administren. Esta conclusión se corrobora por lo dispuesto en el artículo 2717 en donde señala que las obligaciones que sean contraídas por la mayoría de los socios encargados de la administración, sin conocimiento de la minoría, o en contra de su voluntad expresa, serán validas, pero los que las hayan contraído serán personalmente responsables frente a la sociedad de los perjuicios que por ella se cause. Esto confirma no solamente la responsabilidad solidaria de los socios, sino la responsabilidad personal de los socios administradores.

Patrimonio.

La *sociedad civil* es una sociedad de personas; es decir, un ente en el que el carácter o calidad de los miembros que la integran resulta más relevante respecto de las aportaciones económicas de los mismos.

El Código Civil alude en diversos preceptos al capital social. Este se integra con las aportaciones que efectúen los socios, las cuales pueden consistir en una cantidad de dinero, en otros bienes o en su industria, como lo dispone el artículo 2689.

El carácter de la aportación determinará el carácter del socio. Así, el socio que aporte dinero o bienes tendrá el carácter de socio capitalista, mientras

que el socio que aporte su industria tendrá el carácter de socio industrial. Esta división es importante para los efectos de la liquidación de la sociedad, por que en el capítulo correspondiente el Código Civil establece las reglas de participación de cada uno de los tipos de socios en las utilidades de la empresa así como respecto de las pérdidas, si las hubiere.

Es importante señalar que la ley admite expresamente la posibilidad de que las aportaciones de bienes se efectúen con carácter no traslativo. Es decir, que el socio aportante conserve la propiedad de los bienes correspondientes y transfiera a la sociedad únicamente el uso o goce de los mismos por un tiempo determinado.

Por otro lado, es de observar que cuando se trata de aportaciones traslativas de propiedad, la ley dispone que debe otorgarse mediante la escritura pública correspondiente, cuando se trate de bienes para cuya enajenación sea necesario cumplir con esa formalidad. En términos generales, esta situación sería a la que corresponda a los bienes inmuebles.

Por lo que corresponde a la aportación consistente en la industria del socio, es necesario señalar que la ley únicamente establece las reglas para la determinación de la participación de dichos socios, tratándose en la liquidación de la sociedad. Esto significa que los socios tienen la más amplia libertad para determinar el monto de la participación de un socio, cuando éste aporta determinados servicios a la sociedad. Esta libertad quedará limitada por la protección de los intereses de los terceros, ya que el capital correspondiente, al estar representado por servicios, no tiene una determinación en bienes tangibles.

La forma de integrar el capital social deberá constar en la escritura constitutiva o en sus respectivas reformas, ya que constituye un elemento esencial que debe darse a conocer a los terceros con quienes la sociedad

tenga operaciones, para los efectos de la determinación de las responsabilidades correspondientes.

Los derechos derivados de la conformación del capital social como consecuencia de las aportaciones constituyen la medida de la participación de los socios en la sociedad. A este respecto cabe señalar que el artículo 2696 establece que será nula la sociedad en que se estipule que los provechos pertenezcan exclusivamente a alguno o algunos de los socios y todas las pérdidas a otro u otros, con lo cual regula la situación de los socios, puesto que si bien es cierto que ellos pueden convenir libremente en las participaciones que les correspondan, dichas participaciones se encuentran limitadas por esta regla.

Disolución y Liquidación.

El artículo 2720 enumera las causas de disolución de la sociedad. Estas son:

- I. Por consentimiento unánime de los socios;
 - II. Por haberse cumplido el término prefijado en el contrato de sociedad;
 - III. Por la realización completa del fin social, o por haberse vuelto imposible la consecución del objeto de la sociedad;
 - IV. Por la muerte o incapacidad de uno de los socios que tenga responsabilidad ilimitada por los compromisos sociales, salvo que en la escritura constitutiva se haya pactado que la sociedad continúe con los sobrevivientes o con los herederos de aquel;
 - V. Por la muerte del socio industrial, siempre que su industria haya dado nacimiento a la sociedad;
 - VI. Por la renuncia de uno de los socios, cuando se trate de sociedades de duración indeterminada y los otros socios no deseen continuar
-

asociados, siempre que esa renuncia no sea maliciosa ni extemporánea;

VII. Por resolución judicial.

Habiendo tenido lugar la causa de disolución de la sociedad y salvo el caso de la resolución judicial, será necesario celebrar una asamblea en la que dicha causa se haga constar, a fin de que sea protocolizada ante fedatario público o mediante su ratificación ante el Registro Público correspondiente, se inscriba en el Registro de Sociedades. Este requisito es indispensable para que la disolución de la sociedad surta efecto frente a terceros. Disuelta la sociedad se pondrá en estado de liquidación, la cual se practicará dentro del plazo de 6 meses, salvo pacto en contrario, como lo dispone el artículo 2726. La liquidación dará lugar a que las operaciones pendientes de la sociedad se concluyan, agregando a la razón social de la sociedad las palabras en liquidación. Esta puede llevarse a cabo por todos los socios, salvo que se hubiera convenido en nombrar liquidadores o que los mismos estuvieran ya designados en la escritura social.

Si una sociedad continúa realizando actividades a pesar de haber transcurrido el término para el cual fue constituida, si no se ha llevado a cabo el proceso de liquidación correspondiente, la sociedad se entenderá prorrogada en su duración por tiempo indeterminado, sin necesidad de nueva escritura social.

Las pérdidas correspondientes a la sociedad serán distribuidas entre los socios en la forma prevista en los estatutos sociales o, en ausencia de previsión, en la misma proporción en que se hubiera pactado lo correspondiente a las utilidades.

Por lo que corresponde a la participación del socio industrial en las utilidades, habiendo sido omisa la escritura constitutiva de la sociedad, el artículo 2732 del Código Civil establece las reglas siguientes:

1. Si el trabajo del socio industrial pudiera ser hecho por otro corresponderá la misma participación que hubiera correspondido por razón de sueldos u honorarios. Esta misma regla es aplicable si son varios los socios industriales.
2. Si el trabajo no pudiere ser hecho por otro, su cuota será igual a la del socio capitalista que represente la mayor participación.
3. Si sólo hubiere un socio industrial y otro capitalista, se dividirán entre sí por partes iguales las ganancias.
4. Si son varios los socios industriales y están en el caso del punto 2, llevarán entre todos la mitad de las ganancias y las dividirán entre sí por convenio y a falta de éste por decisión arbitral.

Otras reglas, derivadas de los artículos 2733, 2734 y 2735, aplicables a los socios industriales, son las siguientes:

Si el socio industrial hubiere hecho también aportaciones de capital, el tratamiento para cada una de las partes se considerará por separado.

Si la sociedad no realiza ganancias, el capital a reembolsar se distribuirá exclusivamente entre los socios capitalistas.

Los socios industriales no responderán de las pérdidas, salvo pacto en contrario. Sobre este último punto es necesario hacer notar que si la sociedad no llega a tener utilidades, es probable que el socio industrial sí participe en las pérdidas, ya que es evidente que, de no haber recursos, no tendrá derecho a recibir remuneración por los servicios que hubiere aportado, lo cual importa una participación en las pérdidas correspondientes de la sociedad.

Como respecto a todos los puntos anteriores, la disolución y liquidación de la sociedad, deberán ser reglamentadas en los propios estatutos sociales, para prever la situación concreta de las sociedades correspondientes.

1.2.4 El Aspecto Contable en la Sociedad Civil.

La contabilidad, en un sentido estricto, es la técnica de captación, clasificación y registro de las operaciones de una entidad para producir información oportuna, relevante y veraz, además se enriquece con las áreas administrativas, jurídica y fiscal, financiera, costos y auditoría.

Con este concepto, tomaremos en cuenta que también las sociedades civiles deben de cubrir con el requisito de llevar su Contabilidad. Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación; las personas que de acuerdo con las disposiciones estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.
- II. Los asientos en la contabilidad deberán ser analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- III. Llevar la contabilidad en su domicilio fiscal. Dicha contabilidad podrá llevarse en un lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señala el reglamento de este Código.

Con las observaciones que la Ley nos da, se confirma que al igual que las Sociedades Mercantiles, las Sociedades Civiles deben llevar su contabilidad por muy pequeñas que estas sean. Tendrán que tener sus libros de diario, mayor, inventarios y balances, y los podrán manejar manualmente, mecanizadamente o electrónicamente, la cual tendrán que guardar en los libros durante cinco años; con sus respectivos registros contables que amparen la información.

Actualmente el avance de la tecnología, hace que el mayor porcentaje de las sociedades tenga su información financiera en una contabilidad electrónica. Para este fin, existen un sin número de paqueterías de contabilidad, la cual será escogida según las necesidades de cada sociedad.

De esta manera, se confirma que las sociedades civiles deben llevar su contabilidad, ya sea en su domicilio fiscal o en las oficinas de un Contador Público.

Artículo 34. Para los efectos de la Fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes, podrán llevar su contabilidad en un lugar distinto al domicilio fiscal, cuando obtengan autorización y siempre

que dicho lugar se encuentre ubicado en la misma población en la que se encuentre el domicilio fiscal del contribuyente.

La solicitud de autorización se presentará ante la autoridad administradora correspondiente a su domicilio fiscal.

2. REGIMEN FISCAL.

2.1 Introducción.

Estructura de la Ley del ISR, ubica a los diversos contribuyentes del impuesto en Títulos que el propio ordenamiento jurídico señala, a saber:

	Título de la LISR	Artículos
I.	Disposiciones generales	1-9
<u>II.</u>	<u>De las personas morales disposiciones generales</u>	<u>10-92</u>
III.	Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos.	93-105
IV.	De las personas físicas. Disposiciones generales	106-178
V.	De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.	179-211
VI.	De los territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinaciones.	212-217
VII.	Delos estímulos fiscales.	218-228
D.T.	Disposiciones transitorias.	

Es importante que de manera general ubiquemos los contribuyentes que se consideran en el Título II y Título III del ISR.

Título II de las personas morales.

Art. 8 de la LISR:

- Sociedades mercantiles
- Organismos descentralizados que realicen actividades empresariales
- Instituciones de crédito
- Asociaciones y sociedades civiles
- Asociación en participación.

Título III de las personas morales no contribuyentes.

Las señaladas en:

- Art. 93
- Art. 95
- Art. 102

Si una sociedad o asociación civil no se encuentra específicamente dentro del art. 95, tributaría en el Título II.

2.2 Antecedentes.

Hasta 1989, las *sociedades civiles* se consideraban en el Título III “De Las Personas Morales Con Fines No Lucrativos”; no eran contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, sino que lo eran sus socios.

Por reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del día 28 de diciembre de 1989, se llevo a cabo una división de estas sociedades, para quedar comprendidas en el Título III las que continuaban siendo no contribuyentes, pero también se incluyeron en el Título II aquellas que deben cumplir con todas las obligaciones fiscales que establece la Ley del ISR.

2.2.1 Fundamento Legal.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la fuente principal en la cual se basan todas las contribuciones, ya que en su artículo 31, fracción IV nos dice que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De esta disposición se desprende que para establecer contribuciones, se deben respetar los siguientes principios:

- a) Legalidad.
 - b) Equidad.
 - c) Proporcionalidad.
 - d) Aplicación de las contribuciones al gasto público, mismas que consideró importante definir:
-

Legalidad. Esto implica que para dar exigibilidad que se contribuya para los gastos públicos, dicha obligación se debe establecer en las leyes fiscales y mencionar quienes son los sujetos, objeto, base, cuotas y los períodos de imposición.

Equidad. Se refiere a que se debe dar un trato justo a cada contribuyente de acuerdo a su ingreso.

Proporcionalidad. Consiste en la capacidad económica que poseen los contribuyentes, es decir, que paguen más impuestos aquellos que tienen mayores ingresos.

Aplicación de las contribuciones al gasto público. Que el objeto de los tributos sean para cubrir el gasto público y satisfacer las necesidades de la sociedad.

Esto implica que las contribuciones se deben de establecer atendiendo a la capacidad económica del contribuyente (o capacidad contributiva); deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte; se deben establecer con las mismas reglas para todos aquellos que estén situados en los mismos supuestos que señalen las disposiciones fiscales; que se apliquen al gasto público de acuerdo con lo establecido en el artículo 73 fracción VII de la misma Constitución, que señala como atribución del Congreso de la Unión: discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

En el artículo 9 de nuestra Constitución, menciona que no se podrá coartar del derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito. En el Código Fiscal de la Federación en su artículo primero menciona que tanto las personas físicas como las personas morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo I, menciona que todas las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

1. Las residentes en México, no importando el origen de su fuente de riqueza.
2. Las residentes en el extranjero que tengan o no un establecimiento permanente en el país, respecto a los ingresos procedentes de fuentes de riqueza en territorio nacional.

En la Ley del Impuesto al Activo, nos indica que las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México están obligadas al impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. También están obligadas las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país.

En la Ley del Impuesto al valor agregado en su artículo 1, nos menciona que las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen las actividades siguientes, están obligadas al pago de este impuesto:

1. Aquellas que enajenen bienes.
2. Presten servicios independientes.
3. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
4. Importen bienes y/o servicios.

2.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Las sociedades o asociaciones que están tributando en el mismo título que las sociedades mercantiles, tienen las mismas obligaciones que éstas:

- Determinar ingresos acumulables
-

- Definir sus deducciones autorizadas
- Calcular utilidad o pérdida del ejercicio
- Calcular pagos provisionales
- Calcular CUFIN
- Calcular CUCA
- Otras señaladas en el artículo 86 ISR

2.3.1 Ingresos Acumulables.

Las sociedades y asociaciones civiles deben acumular la totalidad de sus ingresos que obtengan en:

- Efectivo.
- Servicios.
- Crédito.
- De cualquier otro tipo.
- Ajuste anual por inflación acumulable.

Es de aclararse que tratándose de ingresos en crédito de la S.C. prestadora de servicios personales independientes no los considera acumulables, sino hasta que se cobran.

No debe confundirse que tratándose de S.C., en todos los casos el ingreso en crédito no es aplicable, ya que únicamente será para las prestadoras de servicios personales independientes, por ejemplo a una S.C. inmobiliaria, sí se le sería aplicable el ingreso en crédito.

Ingresos No Acumulables.

No se consideran ingresos acumulables los siguientes conceptos:

- Aumento de capital.
- Pago de la pérdida por sus accionistas.
- Primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad.
- Por utilizar para valorar sus acciones el método de participación.
- La revaluación de activos y de su capital.
- Dividendos que perciban de otras personas morales residentes en México.

Momento en que se Considera se Obtienen los Ingresos.

1. Tratándose de prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:
 - a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
 - b) Cuando se preste el servicio.
 - c) Cuando se cobre o sea exigible totalmente la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.
 2. Tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones o cuando estas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.
-

Por lo tanto, dependerá de la actividad que desarrolle la S.C., para definir el momento en que se acumulará el ingreso.

Así por ejemplo, si se trata de una S.C. inmobiliaria, que otorgue en arrendamiento sus inmuebles, el ingreso lo percibirá en el momento en que sean exigibles las rentas.

2.3.2 Momento de Acumulación.

El último párrafo de la fracción I del artículo 18 de la LISR, establece que cuando se trate de ingresos por prestación de servicios personales independientes que obtengan las *sociedades civiles* se considera que los mismos se obtienen hasta el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

Si estas sociedades, por ejemplo, tratándose de un despacho de profesionistas, emiten un recibo de honorarios, no se considerará acumulable, sino hasta el momento en que sea cobrado.

Es importante aclarar el concepto de “prestación de servicios personales independientes”, con el objeto de establecer a qué tipo de prestadores de servicios les sería aplicable el beneficio de acumular el ingreso hasta que se cobre. En la Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 14, se consideran prestación de servicios independientes, entre otros, las prestaciones de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. Pero se hace la aclaración de que tratándose de

prestación de servicios independientes tiene la característica de personal cuando se trate de las actividades señaladas en dicho artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Así por ejemplo, el transporte de personal o bienes que se considera una prestación de servicios independientes, o el seguro, la comisión, etc., no tendrán la característica de servicio personal, en virtud de que tiene la naturaleza de actividad empresarial.

En este orden de ideas, tendrán la característica de prestación de servicios personales independientes, por ejemplo, los servicios profesionales, los servicios de enseñanza y de capacitación, etc.

Otros Ingresos Acumulables.

Como sucede en el caso de sociedades mercantiles, también las S.C. que tributen en el Título II de la LISR tendrán que acumular otros ingresos, que a continuación enunciamos en los términos del artículo 20 de la LISR.

1. Ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales.
2. Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles, que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce quedan a beneficio del propietario.

3. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos, de terrenos y acciones.
4. Recuperación de un crédito deducido por incobrable.
5. Cantidades recuperadas por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros.
6. Cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.
7. Los intereses devengados a favor sin ajuste alguno, en el caso de intereses moratorios a partir del cuarto mes se acumularán únicamente los efectivamente cobrados y el ajuste anual por inflación, que resulte acumulable en los términos del art. 46 de la LISR.
8. La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie.

Gastos por Cuenta de Terceros.

En relación de ingresos acumulables destaca la de considerar ingresos las cantidades que se reciban de clientes para efectuar gastos por su cuenta, en virtud de tratarse de una operación común en las sociedades prestadoras de servicios profesionales, por lo cual deberá tenerse especial cuidado en recabar la documentación comprobatoria de los gastos efectuados, pero deberán ser a nombre del cliente o de la persona por quien se efectúe el

gasto, pues de lo contrario si no existe esta documentación, estas cantidades se consideran ingresos acumulables.

Las Cuentas por Cobrar en Prestadoras de Servicios Personales Independientes no son Créditos.

Como se mencionó anteriormente, las *sociedades civiles* prestadoras de servicios personales independientes acumularán sus ingresos hasta el momento en que cobren el servicio. Por otra parte, el artículo 47 en su fracción IV establece que no se consideran créditos “cualquier cuenta o documento por cobrar cuya acumulación esté condicionada a la percepción efectiva del ingreso”. Si al prestarse el servicio se expide el recibo correspondiente, desde luego que se considerará una cuenta por cobrar, pero esto no da lugar a la acumulación del ingreso pero tampoco se podrá calcular el ajuste anual por inflación que establece esta disposición.

2.3.3 Deducciones Autorizadas.

Las S.C. podrán efectuar las deducciones siguientes:

1. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
 2. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios o para enajenarlos, disminuidos con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.
-

3. Los gastos.
4. Las inversiones.
5. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor, por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el punto 2.
6. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.
7. Entre otras.

Anticipos Deducibles.

Se consideran deducibles los anticipos por:

- a) Adquisiciones realizadas de mercancías, y
- b) Por gastos.

Siempre que cumplan con los requisitos que establece el artículo 31, fracción XIX de la LISR.

Intereses y el Ajuste Anual Por Inflación.

Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados.

El ajuste anual por inflación, cuando al comparar los créditos con las deudas, resulte mayor los primeros.

Anticipos a Socios.

Los anticipos que entreguen las *sociedades civiles* a sus miembros serán deducibles cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta ley.

La fracción II del artículo 110 de la LISR asimila a sueldos los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles, y por tanto la S.C., deberá efectuar la retención del ISR correspondiente, como si pagara un sueldo, aplicando las disposiciones del Capítulo I del Título IV de la LISR.

El hecho de asimilar estos ingresos a salarios no quiere decir que sean salarios, sino que se les aplica un tratamiento similar, por ello, los anticipos no se consideran para pagos de cuotas obrero patronales al I.M.S.S., ni causan INFONAVIT, S.A.R. o impuesto local sobre nóminas. Únicamente se calcula la retención en base a lo establecido por el artículo 113 y 114-A de la LISR.

Requisitos de las Deducciones.

Por lo que se refiere a los requisitos que deben cumplir las deducciones autorizadas, a continuación presentamos un resumen de lo que expone el artículo 31 de la LISR, especialmente lo aplicable a la S.C.

- I. Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Cuando se otorguen donativos estos deberán ser no onerosos ni remunerativos y reunir los requisitos previstos en la ley y en las reglas de la Resolución Miscelánea.

 - II. Que tratándose de la deducción de inversiones (depreciaciones) se cumpla con los requisitos que establece la LISR en materia de tasas, conceptos que integran el monto original de la inversión, actualización por los efectos inflacionarios, automóviles, etc., y demás requisitos que se establecen en los artículos 37 al 45 de la LISR.

 - III. Que se compruebe con documentación que reúna requisitos fiscales y efectúen mediante cheque nominativo, tarjeta de crédito, de dedito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria del contribuyente los pagos en efectivo cuyo monto exceda de \$ 2,000.00, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado. Cuando los pagos se efectúan mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del RFC así como en el anverso del mismo, la expresión “para abono en cuenta del beneficiario”.
También podrán efectuarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.
-

- IV. Estén debidamente registradas en contabilidad.
- V. Que cumplan las obligaciones en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros.

Tratándose de S.C., es común que tengan trabajadores a su servicio, por lo cual deberá procederse a la retención como lo establecen los artículos 113, 114 y 115 de la LISR. Igualmente si se tienen pagos por concepto de honorarios o arrendamientos a personas físicas, se debe de efectuar la retención correspondiente.

Desde luego, existirán otros pagos que estén sujetos a retención de impuestos, como es el caso de pagos a residentes en el extranjero, por los que de acuerdo con lo que establece el Título V de la LISR, se debe efectuar la retención del ISR.

Pagos de Sueldos.

Esta fracción también establece el requisito de que cuando se hagan pagos de sueldos y en general de lo señalado en el Capítulo I del Título IV de la LISR, para que puedan ser deducibles se deben de cumplir las obligaciones a que se refieren los artículos 118 fracción I y 119 de la LISR.

Entre otros requisitos, estos artículos establecen la obligación de la retención del impuesto y muy especialmente la del cálculo del crédito al salario. Además, si el trabajador tiene derecho a que se le paguen las

diferencias, éstas deben de efectuarse y llevar registros de los pagos por los ingresos de sueldos que identifiquen en forma individualizada a cada uno de los trabajadores a los que se realizan dichos pagos. Un requisito importante es que se hayan pagado las aportaciones de seguridad social y el SAR, por los sueldos que se hayan efectuado. Con este requisito, existe un cruce entre la LISR y otras leyes como la del IMSS, INFONAVIT, etc., ya que si no se cubren estas contribuciones a más tardar en la fecha en que se debe presentar la declaración del ejercicio, los sueldos no serían deducibles.

VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el RFC, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

En las S.C., uno de los gastos más importantes es el relacionado con sueldos, honorarios, y otros gastos, por lo cual se deberá tener especial cuidado en que todos los comprobantes que amparen dichos pagos, reúnan los requisitos fiscales correspondientes.

El artículo 1-A de la Ley del IVA establece que las personas morales que reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados otorgados por personas físicas, respectivamente, deben efectuar la retención del IVA.

La regla 5.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 (D.O.F. del 1 de mayo de 2006) otorga la opción de efectuar la retención de dos terceras partes del impuesto que se les traslade, o sea 10% con excepción de zonas fronterizas que será de 6.66%.

VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se haga a contribuyentes que causen el IVA, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes.

VIII. Que en los casos de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio.

Si la S.C., tiene préstamos y éstos causan intereses, dichos préstamos deberán haberse invertido en los fines de la actividad de la S.C., pues de lo contrario se considerarían como no deducibles.

Pérdidas Fiscales.

La S.C. también podrá disminuir las pérdidas fiscales que obtengan en su actividad. La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes.

Plazo para Reunir los Requisitos y Fecha de los Comprobantes.

Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta ley. Además, la fecha de expedición de documentación

comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Gastos No Deducibles.

El artículo 32 de la LISR, enumera los gastos que no serán deducibles. A continuación presentamos los que son de aplicación en el caso de la S.C.

1. No serán deducibles las siguientes contribuciones:

- ISR a cargo del contribuyente.
- Impuesto al activo a cargo del contribuyente.
- ISR a cargo de terceros (de trabajadores, de profesionistas, de residentes en el extranjero, etc.)
- Accesorios de las contribuciones (actualizaciones, multas), a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.
- Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes al crédito al salario; solo será deducible lo previsto en el último párrafo del artículo 115 de la LISR, esto es, del crédito al salario calculado para todos los trabajadores.

2. Gastos relativos a inversiones no deducibles. Automóviles y aviones, solo en la proporción en la que no sea deducible la inversión.

3. Participación de utilidades.

No serán deducibles las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la

obtención de esta, ya sea que correspondan al trabajador, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

4. Obsequios y atenciones.

Que no estén directamente relacionados con la prestación de servicios y que no sean ofrecidos a los clientes en forma general.

5. Gastos de representación.

Estos gastos mencionados anteriormente son algunos de los que considero más importantes.

2.3.4 Pagos Provisionales.

La S.C. deberá efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago de acuerdo con el siguiente procedimiento.

1) Determinar el coeficiente de utilidad.

Calcular el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración.

El coeficiente de utilidad se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

Utilidad fiscal (pérdida fiscal) + anticipos a socios + - deducción inmediata.

Coeficiente de utilidad = _____

Ingresos nominales del ejercicio.

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

2) Determinación de la Utilidad Fiscal Estimada para el Pago Provisional.

La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad por los ingresos nominales correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes a que se refiere el pago. Las S.C. que distribuyan anticipos a los socios en los términos de la fracción II del artículo 110 de la LISR, disminuirán la utilidad fiscal para el pago provisional que se obtenga con el importe de los anticipos que las mismas hayan distribuido sus miembros en el período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes a que se refiere el pago.

En realidad, tratándose de S.C., que son sociedades de personas, deberán en la mayoría de los casos entregar anticipos a sus integrantes, por lo cual la actividad fiscal se puede convertir en cero puesto que todo es distribuido en el ejercicio. Sin embargo, si por alguna razón no se lleva a cabo esta distribución, dará lugar al pago provisional del ISR.

A la utilidad fiscal determinada conforme al punto anterior se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar

contra la utilidad fiscal, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

3) Monto del pago provisional.

Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10, 28% (De conformidad con la fracción II, inciso a) del artículo segundo, de las Disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 01/12/2004, para el ejercicio fiscal de 2006, se estará a lo siguiente: "Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 29%.").

4) Pago Provisional del ISR o del IA, el que Resulte Mayor.

En los términos del artículo 7-A de la LIA, el pago provisional del ISR se puede determinar comparando el que resulte de acuerdo con el artículo 7 de la LIA contra el que resulte de acuerdo con el artículo 14 de la LISR.

2.3.5 Régimen Fiscal de los Socios.

Al incluirse en el mismo título a las sociedades civiles y las mercantiles, se presentan problemas operativos, ya que la naturaleza de las dos es diferente, mientras las sociedades anónimas son sociedades de capitales, las sociedades civiles son sociedades de personas, las cuales explotan su trabajo personal, y esperan un año para poder retirar el fruto de su trabajo, lo que les ocasiona un grave perjuicio, por ello se manejan dentro de la ley situaciones específicas para las sociedades civiles en cuanto al retiro de “utilidades” o remanentes.

Distribución de utilidades de una S.C. a sus socios.

Si la S.C. obtiene resultado fiscal, tendrá que pagar el I.S.R. a la tasa del 29% y por lo tanto determinara la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN). Si distribuye utilidades a sus socios que provengan de esta cuenta no pagara I.S.R. la S.C. y en caso que no se tenga saldo de CUFIN si pagara I.S.R. la S.C.

Por su parte el socio tendrá que acumular los dividendos o utilidades, como se establece en el artículo 165.

En general para las personas morales, se establece que el retiro de utilidades se efectúe hasta que haya sido presentada la declaración anual, pagando el impuesto del ejercicio y con ello se genera el saldo de la utilidad fiscal neta, por lo tanto las cantidades que se retiren antes tienen el carácter de anticipos y si no existe saldo de la cuenta de UFIN deberán multiplicarse por 1.4085 (De conformidad con la fracción II, inciso a) del artículo segundo, de las Disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 01/12/2004, para el ejercicio fiscal de 2006, se estará a lo siguiente: "Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará el factor de 1.4085. Para las sociedades civiles, el tratamiento al retiro anticipado de los remanentes se les da el tratamiento fiscal de salarios (se asimilan a salarios), efectuando una retención y permitiendo la deducción de dichos anticipos. Es conveniente para dichas sociedades retirar las utilidades en forma anticipada hasta la cantidad que la tarifa del artículo 113 se iguale al 29%. Una vez pasado ese límite, la tasa de impuesto es igual en ambos casos.

La sociedad deberá declarar las retenciones efectuadas mensualmente y serán incluidos en el formulario de la "Declaración Anual de Retenciones a Contribuyentes que obtengan ingresos asimilados a salarios y otras retenciones, excepto pagos al extranjero y crédito al salario".

Anticipos de socios de sociedades y Asociaciones civiles.

Se establece en este caso que para los efectos del ISR se asimilan a estos ingresos, los siguientes:

Art. 110 fracc. II; Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, ***así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.***

En este caso quienes perciben los ingresos **no son trabajadores**, son socios, ni los ingresos son salarios, sin embargo, se “**asimilan a salarios**”, pero sólo para los efectos de la LISR, lo cual quiere decir que quienes obtengan los ingresos, no son sujetos de aseguramiento en el IMSS, ni de aportaciones al INFONAVIT, ni sus retiros de utilidad, objeto del pago de algún impuesto local sobre nóminas.

Repartos del remanente distribuible.

Al finalizar el año, si existe un remanente distribuible (utilidad fiscal), ésta deberá pagar el impuesto a la tasa del 28% (De conformidad con la fracción II, inciso a) del artículo segundo, de las Disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 01/12/2004, para el ejercicio fiscal de 2006, se estará a lo siguiente: "Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 29%."), de inmediato quedará saldo en la cuenta de CUFIN.

El resultado fiscal del ejercicio se determina como sigue:

Ingresos acumulables
-Deducciones autorizadas
(Incluyen anticipos pagados a socios)

Utilidad ó Pérdida Fiscal

-Amortización de pérdidas de ejercicios anteriores

Resultado Fiscal

Aun cuando para fines legales su objeto no constituye una especulación comercial, para fines fiscales puede determinar una utilidad fiscal.

El reparto de remanentes de una S.C., debe estar bien estudiado y definido ya que difiere de la forma de reparto de una S.A. que es una sociedad eminentemente de capital y cuyo reparto se hace en proporción a la aportación de capital de cada uno de los socios.

En una sociedad civil interfieren elementos objetivos y subjetivos en el reparto ya que se valoran elementos como:

- La relación ó el contacto con el cliente.
- La firma ó responsabilidad
- Conocimientos técnicos
- La supervisión del trabajo
- Etc.

El reparto entre los socios de este remanente, tendrá el carácter fiscal de distribución de dividendos, y le son aplicables las disposiciones del capítulo VIII de la LISR, relativos a la distribución de utilidades.

Cuando la distribución de utilidades provenga del saldo de la cuenta de CUFIN no se pagará impuesto alguno.

2.4 IMPUESTO AL ACTIVO.

Al igual que todas las personas morales, las sociedades civiles son causantes del Impuesto al Activo, aunque dicho impuesto no debe ser motivo de preocupación ya que generalmente este tipo de contribuyentes no tiene necesidad de una inversión importante para la prestación de servicios.

La única diferencia existente con las sociedades mercantiles las encontramos en el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta. El artículo 11 de la Ley del Impuesto al Activo permite el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta retenido a sus miembros en los términos del artículo 110, contra el impuesto al activo de la persona moral. Es decir, tratándose de sociedades civiles, la forma de calcular el impuesto a pagar es la siguiente:

- Impuesto al Activo.
- menos:
- I.S.R. de la Sociedad.
- Impuesto Sobre la Renta retenido a sus miembros por los anticipos
- igual a:
- Impuesto al Activo por Pagar.

A las sociedades civiles le es aplicable la opción prevista en los artículos 7, 7B y 8A de la Ley consistente en comparar el I.S.R. correspondiente al pago provisional contra el IMPAC correspondiente al mismo período y pagar el

mayor. Al finalizar el ejercicio los pagos efectuados conforme a la opción serán considerados como ISR pagado.

2.5 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En los términos de la Ley de IVA, están obligados al pago del impuesto, las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades gravados.

La S.C. que lleven a cabo actividades gravadas por esta Ley, estarán sujetas al pago del IVA. Como se comento anteriormente, para efectos del ISR, se dividen claramente las S.C. que están gravadas y las que están exentas del impuesto, pero tratándose del IVA no existe esa división, por lo cual dependerá de las actividades que realicen, para considerarse gravadas o en su caso exentas.

Objeto del Impuesto.

Los actos o actividades gravadas por Ley son:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgar el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importación de bienes y servicios.

Por lo tanto, si la S.C. realiza alguna de las actividades o actos anteriores, estará sujeta al pago del impuesto, con las excepciones que más adelante se comentan.

Tasa del impuesto.

La tasa general del IVA es del 15%, pero existe también la llamada tasa 0% y cuando se lleven a cabo operaciones en zonas fronterizas, la tasa será del 10%.

Retención del IVA.

En el caso de las S.C. es común que paguen a personas físicas honorarios o renta de bienes, por lo que si hacen de manera regular, dos o mas al mes.

La retención del IVA será de las dos terceras partes del IVA que se les traslade (10% y 6.66% en zonas fronterizas), según la regla 5.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Momento de causación.

El artículo 17 de la Ley de IVA, establece que en la prestación de servicios se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Para determinar “el momento en que se cobren efectivamente” nos debemos remitir al artículo 1-B de la Ley del IVA, que establece se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aún cuando correspondan a anticipos, depósitos o cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe o bien cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

También señala esta disposición que cuando se paguen un cheque se considera que el valor de la operación, así como el IVA trasladado, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo.

Acreditamiento de Impuesto.

La fracción III del artículo 5 de la Ley del IVA establece que para que el IVA sea acreditable el IVA trasladado a los contribuyentes debe ser efectivamente pagado.

El artículo en comento establece los siguientes requisitos para que el IVA se considere acreditable:

1. El IVA debe corresponder a bienes o servicios para realizar actos o actividades gravadas.
 2. El IVA debe de corresponder a erogaciones deducibles para ISR.
 3. Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en comprobantes con requisitos fiscales.
-

4. Que haya sido efectivamente pagado.
5. Que tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido, se entere en los términos y plazos establecidos en la Ley.

El mismo artículo 5 de la Ley del IVA, establece como se debe determinar el IVA acreditable, con base a un proceso de identificación y de prorrateo, cuando se tienen actividades gravadas y exentas.

Contra el impuesto resultante se podrá acreditar una cantidad equivalente a la que le hubieran trasladado, siempre que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de sus actividades.

De las reformas aplicables a partir del ejercicio de 2003, destacan la determinación del impuesto en forma mensual, suprimiendo con esto el cálculo por ejercicios fiscales, por lo mismo se elimina del texto de Ley el concepto de pago provisional, quedando aplicable a todos los casos que el impuesto se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago como pago definitivo.

2.6. ENAJENACIÓN DE ACCIONES, DIVIDENDOS (CUFIN), LIQUIDACIÓN Y REDUCCIÓN DE CAPITAL (CUCA).

Hablar de enajenación de acciones, dividendos, reducciones de capital, liquidación de sociedades en una S.C., desde el punto de vista fiscal, no es muy claro y común; sin embargo, estos temas se vuelven transparentes con la aclaración de conceptos que hace el segundo párrafo del artículo 8 de la LISR.

Efectivamente, este artículo nos resuelve parte del problema al establecer lo siguiente, que a continuación transcribimos:

En los casos en los que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera; asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas. Tratándose de sociedades cuyo capital esté representado por partes sociales, cuando en esta Ley se haga referencia al costo comprobado de adquisición de acciones, se deberá considerar la parte alícuota que representen las partes sociales en el capital social de la sociedad de que se trate.

De lo anterior se desprende que por encontrarse este artículo en el Título I de la LISR de Disposiciones Generales, es aplicable al Título II De las Personas Morales, y al Título III De las Personas Morales con Fines no Lucrativos, que es donde se ubican las S.C.

Por lo tanto cualquier disposición de estos Títulos se haga referencia a acciones, se deberá entender comprendidas, por ejemplo, las participaciones en asociaciones civiles, las partes sociales o las aportaciones patrimoniales en sociedades civiles, etc. Así mismo, al referirse a accionistas, como son los casos de reembolsos de capital, también quedarán comprendidos los titulares de las participaciones patrimoniales a que también se hace referencia en las S.C.

CASO PRÁCTICO

Consultoría Profesional, S.C. Se constituyó el día 1° de agosto de 2005 quedando inscrita en el R.F.C. Con la clave COF-010805-KW7.

A continuación se muestran datos del ejercicio 2005, con el cual se determinará el pago provisional del mes de junio de 2006.

I. Ingresos del 1° de agosto al 31 de diciembre de 2005.

Número de recibo	Fecha de expedición	Importe	IVA al 15%	Total	Fecha de cobro
1	31-Ago-05	16,800	2,520	19,320	31-Ago-05
2	31-Ago-05	13,500	2,025	15,525	31-Ago-05
3	31-Ago-05	15,500	2,325	17,825	02-Sep-05
4	31-Ago-05	8,000	1,200	9,200	02-Sep-05
5	31-Ago-05	45,000	6,750	51,750	04-Sep-05
6	05-Sep-05	13,500	2,025	15,525	09-Sep-05
7	09-Sep-05	18,500	2,775	21,275	25-Sep-05
8	30-Sep-05	19,500	2,925	22,425	14-Oct-05
9	05-Oct-05	10,000	1,500	11,500	19-Oct-05
10	19-Oct-05	5,500	825	6,325	30-Oct-05
11	27-Oct-05	19,500	2,925	22,425	30-Oct-05
12	30-Oct-05	10,880	1,632	12,512	05-Nov-05
13	05-Oct-05	13,600	2,040	15,640	30-Nov-05
14	10-Oct-05	14,500	2,175	16,675	30-Nov-05
15	14-Oct-05	11,100	1,665	12,765	30-Nov-05
16	01-Dic-05	3,500	525	4,025	28-Dic-05
17	08-Dic-05	14,500	2,175	16,675	28-Dic-05
18	20-Dic-05	20,000	3,000	23,000	29-Dic-05
19	20-Dic-05	60,000	9,000	69,000	29-Dic-05
20	30-Dic-05	<u>66,000</u>	<u>9,900</u>	<u>75,900</u>	10-Ene-06
		<u>399,380</u>	<u>59,907</u>	<u>459,287</u>	

II. Otros ingresos y deducciones fiscales 2005.

Ajuste anual por inflación acumulable	6,220
Depreciación fiscal del ejercicio	2,430

III. Gastos del ejercicio del 1° de agosto al 31 de diciembre de 2005.

Mes	Concepto	Importe	IVA al 15%	Total
Agosto	Gastos deducibles	10,100	1,515	11,615
	Gastos no deducibles	2,850	428	3,278
Septiembre	Gatos deducibles	49,670	7,451	57,121
	Gastos no deducibles	6,500	975	7,475
Octubre	Gatos deducibles	28,500	4,275	32,775
	Gastos no deducibles	3,850	578	4,428
Noviembre	Gatos deducibles	26,800	4,020	30,820
	Gastos no deducibles	1,350	203	1,553
Diciembre	Gatos deducibles	39,580	5,937	45,517
	Gastos no deducibles	<u>12,500</u>	<u>1,875</u>	<u>14,375</u>
Totales		<u>181,700</u>	<u>27,255</u>	<u>208,955</u>
Total de gastos deducibles		<u>154,650</u>	<u>23,198</u>	<u>177,848</u>

IV. Retiro de socios y asociados en el año de 2005

Agosto	Retiro de socios y asociados	11,000
Septiembre	Retiro de socios y asociados	53,000
Octubre	Retiro de socios y asociados	25,000
Noviembre	Retiro de socios y asociados	38,000
Diciembre	Retiro de socios y asociados	<u>28,000</u>
Total		<u>155,000</u>

V. Ingresos propios de la actividad del 1° de enero al 30 de junio de 2006.

Número de recibo	Fecha de expedición	Importe	IVA al 15%	Total	Fecha de cobro
21	05-Ene-06	35,000	5,250	40,250	10-Ene-06
22	31-Ene-06	12,500	1,875	14,375	05-Feb-06
23	02-Feb-06	28,000	4,200	32,200	15-Feb-06
24	03-Mar-06	16,500	2,475	18,975	30-Mar-06
25	04-Abr-06	38,500	5,775	44,275	02-May-06
26	04-May-06	2,100	315	2,415	04-May-06
27	15-May-06	18,500	2,775	21,275	30-May-06
28	15-May-06	36,500	5,475	41,975	06-Jun-06
29	06-Jun-06	37,500	5,625	43,125	15-Jun-06
30	30-Jun-06	<u>10,500</u>	<u>1,575</u>	<u>12,075</u>	10-Jul-06
Total		<u>235,600</u>	<u>35,340</u>	<u>270,940</u>	

VI. Ingresos acumulables propios de la actividad al mes de junio de 2006.

Mes de expedición del recibo	Fecha de cobro	Honorarios cobrados	IVA al 15%	Total
Dic-03	10-Ene-06	66,000	9,900	75,900
Ene-04	10-Ene-06	35,000	5,250	40,250
	05-Feb-06	12,500	1,875	14,375
Feb-04	15-Feb-06	28,000	4,200	32,200
Mar-04	30-Mar-06	16,500	2,475	18,975
Abr-04	02-May-06	38,500	5,775	44,275
May-04	04-May-06	2,100	315	2,415
	30-May-06	18,500	2,775	21,275
	06-Jun-06	36,500	5,475	41,975
Jun-04	15-Jun-06	<u>37,500</u>	<u>5,625</u>	<u>43,125</u>
Totales		<u>291,100</u>	<u>43,665</u>	<u>334,765</u>

VII. Anticipos a socios de enero a junio de 2006: \$ 140,000

VIII. El pago provisional de enero a mayo de 2006 fue cero.

Solución:

I. Determinación de la utilidad fiscal del ejercicio 2005.

Ingresos propios de la actividad	333,380
Ajuste anual por inflación acumulable	<u>6,220</u>
Total de ingresos acumulables	<u>339,600</u>
Menos:	
Gastos deducibles	154,650
Depreciación fiscal del ejercicio	2,430
Retiro de socios y asociados	<u>155,000</u>
Total de deducciones autorizadas	<u>312,080</u>
UTILIDAD FISCAL	<u>27,520</u>

II. Ingresos acumulables propios de la actividad del ejercicio 2005.

Mes	Fecha de cobro	Honorarios cobrados	IVA al 15%	Total
Agosto	31-Ago-05	16,800	2,520	19,320
	31-Ago-05	13,500	2,025	15,525
Septiembre	2-Sep-05	15,500	2,325	17,825
	2-Sep-05	8,000	1,200	9,200
	4-Sep-05	45,000	6,750	51,750
	9-Sep-05	13,500	2,025	15,525
	25-Sep-05	18,500	2,775	21,275
Octubre	14-Oct-05	19,500	2,925	22,425
	19-Oct-05	10,000	1,500	11,500
	30-Oct-05	5,500	825	6,325
	30-Oct-05	19,500	2,925	22,425
Noviembre	5-Nov-05	10,880	1,632	12,512
	30-Nov-05	13,600	2,040	15,640
	30-Nov-05	14,500	2,175	16,675
	30-Nov-05	11,100	1,665	12,765
Diciembre	28-Dic-05	3,500	525	4,025
	28-Dic-05	14,500	2,175	16,675
	29-Dic-05	20,000	3,000	23,000
	29-Dic-05	<u>60,000</u>	<u>9,000</u>	<u>69,000</u>
	Totales		<u>333,380</u>	<u>50,007</u>

III. Determinación de ingresos nominales del ejercicio 2005.

Ingresos acumulables del ejercicio 2005	339,600
Menos:	
Ajuste anual por inflación acumulable	<u>6,220</u>
Ingresos Nominales	<u>333,380</u>

IV. Fórmula del coeficiente de utilidad (CU).

$$\text{CU} = \frac{\text{Utilidad Fiscal} + \text{Anticipos a socios y asociados}}{\text{(Perdida Fiscal)}} \\ \text{Ingresos nominales del ejercicio}$$

$$\text{CU} = \frac{27,500 + 155,000}{333,380}$$

$$\text{CU} = \frac{182,500}{333,380} = 0.5474$$

V. Determinación del pago provisional del mes de junio de 2006

Ingresos nominales de enero a junio de 2006	291,000
Por:	
Coeficiente de utilidad	<u>0.5474</u>
Utilidad fiscal estimada	159,293
Menos:	
Anticipo de socios	<u>140,000</u>
Utilidad base del pago provisional	19,293
Tasa de ISR	29%
Impuesto causado	5,595
Menos:	
Pago provisional de enero a mayo de 2006	<u>0</u>
Importe a pagar	<u>5,595</u>

CONCLUSIONES.

1. Sin duda el acumular los ingresos hasta el cobro implica una ventaja para las sociedades y asociaciones civiles.
2. En el caso de sociedades civiles, de contadores, abogados, arquitectos, médicos, etc., al establecer la sociedad e incorporar como socios ó asociados a las personas que aportan sus esfuerzos para la prestación de servicios profesionales se evita la contratación como empleados, lo que sin duda lleva a un ahorro en carga social, es decir Seguro Social, SAR, INFONAVIT, ISR, etc.

Desde luego en el caso de que exista una verdadera subordinación, horario y características que impliquen relación laboral, la contratación debe ser como empleados no como socios de la empresa de acuerdo a la Ley Federal de Trabajo, IMSS, e INFONAVIT a fin de evitar que la autoridad determine que la sociedad se constituyó únicamente para simular situaciones que implican el, pago a empleados y al fisco de manera incorrecta.

3. Existen también empresas que por su actividad obtienen utilidades muy altas por su volumen de operaciones, por su habilidad en mercadotecnia, por sus inversiones y decisiones estratégicas de manera que deciden establecer una sociedad civil que les preste sus servicios administrativos y de personal, la cual contrata a todo el personal y le presta servicios a la empresa industrial ó comercializadora, a fin que estas últimas paguen
-

P.T. U. que consideran que ***no*** se ha generado por la fuerza del trabajo sino por otro tipo de decisiones y operaciones.

4. En el giro de la construcción los obreros están sujetos a altos riesgos de trabajo y el IMSS debido a la incidencia de accidentes de trabajo establece una prima de riesgo de trabajo bastante alta para este tipo de empresas, sin embargo los empleados administrativos no esta sujetos a las mismas condiciones de trabajo, pero al estar dados de alta en la misma empresa, también se paga por ellos una prima alta lo que lleva a tomar la decisión de crear una empresa (S.C.) para la prestación de servicios administrativos que tiene como empleados a todos aquellos que no participen en la obra; el beneficio en este caso es que la prima para el IMSS, es diferente en esta nueva empresa.
 5. Retención de IVA del artículo 1-A sólo se efectúa a personas físicas por lo que a una sociedad civil no se le hace la retención al cobrar los servicios.
 6. Un caso que genera mucha polémica es si las sociedades o asociaciones civiles (SC o AC) con fines no lucrativos deben o no repartir utilidades a sus trabajadores. Catalogadas por la LISR como "personas morales con fines no lucrativos", dichos entes colectivos no son sujetos del tributo en cuestión, y al no pretender la realización de un fin económico con ánimo de lucro generan un remanente distribuible, mismo que el ordenamiento tributario citado no equipara a una renta gravable. Ahora bien, el artículo 75 fracciones I y II del Código de Comercio considera como actos mercantiles, todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres con propósito de especulación comercial, por lo tanto, si las ventas o rentas que se desean realizar traen aparejada una especulación comercial, es decir, una ganancia a favor de la sociedad civil, serán considerados actos
-

de comercio, porque el objeto de las sociedades civiles es la realización de actos preponderantemente económicos pero que no constituyan especulación comercial, por lo que de realizar actos comerciales dicha sociedad civil tendría que estar a lo dispuesto por el artículo 2695 del Código Civil Federal y sus correlativos en las entidades federativas y regirse por el Código de Comercio.

BIBLIOGRAFIA

- ✚ C.P. Jaime Domínguez Orozco, Lic. Cuauhtémoc Reséndiz Núñez. Sociedades y Asociaciones Civiles. Régimen Jurídico- Fiscal. ISEF.
- ✚ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. ISEF.
- ✚ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- ✚ Agenda Civil del Distrito Federal. ISEF.
- ✚ Porta Themis Fiscal. Editorial Themis, S.A. de C.V.