

301308



**UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO**

**PLANTEL TLALPAN  
ESCUELA DE CONTADURIA  
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**“LA SOCIEDAD ANONIMA COMO FORMA LEGAL  
DE AGRUPACION PROFESIONAL DE  
CONTADORES PUBLICOS”**

**TESIS PROFESIONAL**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA**

**PRESENTAN:**

**Margarita Gpe. Avalos Mancilla  
Jorge Pellicer Ugalde**

**FALLA DE ORIGEN**



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 está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

## INDICE

PAG.

### INTRODUCCION

#### CAPITULO I. LAS SOCIEDADES DE SERVICIOS PROFESIONALES

1.1. Antecedentes y características de las sociedades de servicios profesionales.	1
1.2. Naturaleza de estas sociedades.	3
1.2.1. Aportaciones.	5
1.2.2. Distribución del Ingreso.	6
1.2.3. Importancia de la calidad de los socios.	7
1.3. Asociaciones Civiles.- Generalidades.	8
1.4. Sociedades Civiles.- Generalidades.	10
1.5. Sociedades Mercantiles.- Generalidades.	13
1.6. Análisis de las principales características legales de las sociedades concurrentes en - constitución de una sociedad para agrupar - contadores públicos en ejercicio de su profesión.	18

#### CAPITULO II. ASPECTOS QUE MOTIVARON LA PREFERENCIA DE CONTADORES PUBLICOS Y OTROS PROFESIONISTAS PARA LA ADOPCION DE SOCIEDADES CIVILES Y SU EVOLUCION HACIA - SOCIEDADES MERCANTILES.

2.1. Evolución del tratamiento fiscal y principales distinciones entre sociedades anónimas y sociedades civiles.	23
2.2. Necesidades de información contable	29
2.3. Para distribución de utilidades a socios, - control de derechos y cumplimiento fiscal.	32

CAPITULO III. ASPECTOS QUE DERIVAN DE SU FORMA DE CONSTITUCION DE SOCIEDAD ANONIMA Y SOCIEDAD CIVIL.

3.1. Comparación de su estructura legal.	34
3.2. Código de Etica Profesional.	38
3.3. Otras disposiciones.	43
3.4. Investigación complementaria.	45

CAPITULO IV. CASO PRACTICO PARA EEMPLIFICAR EL ASPECTO CONTABLE Y FISCAL DE ACUERDO A LA NATURALEZA DE SU CONSTITUCION.

4.1. Presentación del caso.	49
4.2. Características generales del problema - a desarrollar.	58
4.3. Desarrollo del ejemplo para la sociedad civil.	60
4.4. Desarrollo del ejemplo para la sociedad anónima.	65
4.5. Comparación de los principales rubros - de los estados financieros de ambas sociedades.	75
4.6. Comentarios sobre los resultados obtenidos en el registro de ambas sociedades.	78

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

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

Como todos los aspectos de la vida, de lo cual no escapa la evolución de agrupaciones de personas unidas para realizar actos de beneficio común y actividades de servicio a la comunidad, así como los cambios por la especialización del servicio que se presta; en los últimos años de estudios profesionales se observa la importancia del conocimiento sobre las formas de constitución que pueden asumir las sociedades de personas unidas con el objeto de prestar servicios profesionales a otras personas físicas o morales, considerando que no siempre era lo más adecuado que lo que para nosotros era una costumbre, la constitución clásica de agrupaciones de servicios profesionales utilizan a la Sociedad Civil como la forma ideal de constitución ya que como se pudo constatar las sociedades que actualmente están constituidas bajo esta modalidad lo hicieron antes del año de 1981, o bien por desconocimiento de las posibilidades que las Sociedades Anónimas pueden representar y que es el objetivo principal que desarrollamos en el presente trabajo. En los últimos dos años se observa un cambio radical de preferencia, hacia las Sociedades Mercantiles lo que nos hizo ahondar en el estudio de las formas legales de sociedades e investigar las razones que han motivado este cambio radical.

Como en el transcurso del presente estudio se muestra, existen diversos aspectos que pueden considerarse favorables a cada tipo de estructura legal que se utilice, lo que no permite afirmar que en todos los casos sea preferente una forma u otra, aunque sí se puede delimitar los aspectos que motivan la preferencia hacia las Sociedades Anónimas en agrupaciones de profesionistas y en especial de contadores públicos.

Con esto se aporta a nuestra profesión un estudio que sirva de ilustración sobre los diversos aspectos concurrentes que deberán evaluarse en un momento dado, para determinar la forma más conveniente de constitución y además sirva de consulta para otras personas que de

seen agruparse para otorgar servicios especializados como lo reclama la época actual, de cambio constante y permanente.

Para seleccionar este tema, se ha llevado a cabo previamente una investigación tendiente a determinar la naturaleza de las sociedades profesionales que recientemente se han constituido, bajo cada una de las formas legales existentes, lo que nos da la pauta para determinar la preferencia hacia la estructura de sociedades anónimas, lo que hace ahondar mediante consultas a integrantes y a maestros de la profesión, para recavar opiniones, llegando a la consideración, de que no obstante de no existir un concenso general hacia una estructura legal determinada, si se detectan opiniones a una tendencia de evolución hacia la preferencia de sociedades anónimas.

## CAPITULO I

### LAS SOCIEDADES DE SERVICIOS PROFESIONALES

#### 1.1. ANTECEDENTES Y CARACTERISTICAS DE LAS SOCIEDADES DE SERVICIOS PROFESIONALES.

Como consecuencia de una época cambiante que requiere un mayor cúmulo de conocimientos, que difícilmente una sola persona podría tener o por limitación de tiempo, lo que impediría atender a su clientela convenientemente, es primordial constituir agrupaciones para lograr la concurrencia de esfuerzos en el otorgamiento de servicios profesionales, algunas veces para contar con personas de diferente profesión para apoyarse en la realización de un fin común, o bien como se presenta en agrupaciones médicas y de contadores que se unen para complementar sus conocimientos y prácticas dentro de la misma área del conocimiento.

Como antecedente, se encuentra en el Código Civil para el D.F., adoptado por la mayoría de los estados de la República del 26 de marzo de 1928, en su exposición de motivos que establece que debido a "Las revoluciones sociales del presente siglo provocaron una revisión completa de los principios básicos de la organización social que le hecharon por tierra dogmas tradicionales consagrados por el respeto secular". "La profunda transformación que los pueblos han experimentado a consecuencia del desarrollo económico, han producido una crisis en todas las disciplinas sociales, y el derecho, que es un fenómeno social, no puede dejar de sufrir la influencia de esa crisis. El cambio de las condiciones sociales de la vida moderna impone la necesidad de renovar la legislación por lo que el derecho no puede permanecer ajeno al colosal movimiento de transformación que la sociedad experimenta".

En la anterior cita de la exposición de motivos para la promulgación del Código Civil en la que se reconoce la evolución de las sociedades, se reglamentó a las asociaciones y las sociedades sin objeto

especulativo mercantil existiendo por ello además desde entonces una doble reglamentación de sociedades, al contemplar las sociedades con fines lucrativos, en el Código de Comercio existente en esa fecha, limitándose por ello el Código Civil a tratar las sociedades que por su naturaleza no reglamentaba el código de comercio y para fijar límites bien definidos de las no mercantiles.

Posteriormente con la publicación de la Ley General de Sociedades Mercantiles del 4 de agosto de 1934, se reglamentó en forma separada la estructura de sociedades mercantiles, conservándose en esta legislación las especies de sociedades consagradas hasta esa fecha en el Código de Comercio, y contemplando las adiciones para facilitar la adopción de instituciones jurídicas que venían tropezando con el obstáculo de la rigidez del código de comercio, considerando por primera vez la modalidad de las sociedades de capital variable.

En base a estas dos leyes, vigentes a la fecha, las sociedades de servicios profesionales se han venido constituyendo de acuerdo a lo que dispone cada una de ellas cumpliendo de esta forma con lo que se requiere para mostrar seguridad y otorgar confianza hacia terceros en todos los aspectos concurrentes que se enfrentan en el transcurso de sus actividades.

Por lo que se refiere a las características fundamentales de las sociedades de servicios de tipo especial se consideran como importantes: La forma en que cada socio aportará conocimientos, capital y relaciones a la sociedad, lo que representa bienes cuantificables en numerario y otros de naturaleza subjetiva, y que en un momento dado pueden tener mayor importancia por la calidad individual de cada socio.

La aportación de clientes, los conocimientos y el esfuerzo personal, que son difícil de cuantificar en forma uniforme para todos los socios, la distribución de utilidades y beneficios, la forma de admisión a nuevos socios, la conservación patrimonial de la participación

social y la fijación de responsabilidades legales y civiles de los integrantes de una sociedad.

Esta descripción de aspectos propios de las sociedades de servicios es lo que las hace distintas de las demás y por lo cual en capítulos posteriores se analizarán, para determinar la forma como se pueden delimitar individualmente.

## 1.2. NATURALEZA DE ESTAS SOCIEDADES

En toda agrupación mercantil es necesario preveer y determinar sus bases de trabajo. Tratándose de sociedades de contadores públicos aunque no se trata de una agrupación mercantil, es necesario elaborar un contrato entre los socios con objeto de evitar problemas posteriores entre ellos, por lo cual se señalarán algunos de los aspectos que deben contener dichos contratos, haciendo de antemano la aclaración de que tal vez en algunos casos deban contener cláusulas adicionales, de acuerdo a los derechos y obligaciones que individualmente se pacten.

Estos aspectos que se van a considerar son de suma importancia ya que el objetivo principal es hacer la diferenciación entre los tipos de sociedades en que se puedan constituir, pero principalmente entre Sociedad Civil y Sociedad Anónima.

A continuación se analizarán brevemente las características de cada tipo de Sociedad Mercantil y Civil para determinar bajo cual de ellas puede constituirse una Sociedad de Servicios.

Como lo establece el Código Civil para el Distrito Federal, adoptado por la mayoría de los Estados de la República, en lo referente a la formación de las asociaciones y las sociedades civiles establece:

El Artículo 2670 estipula que, la Asociación Civil se forma ---  
 "Cuando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no -  
 sea enteramente transitoria para realizar un fin común que no esté ---  
 prohibido por la Ley y que no tenga carácter preponderantemente econó-  
 mico".

En cuanto a la sociedad civil el Código Civil en su artículo --  
 2688 nos dice que serán cuando "Por el contrato de sociedad, los so-  
 cios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos pa-  
 ra la realización de un fin común, de carácter preponderantemente eco-  
 nómico, pero que no constituye una especulación comercial".

Tomando en cuenta lo anterior, las sociedades de Servicios Profe-  
 sionales, pueden constituirse como sociedades o asociaciones civiles,  
 aunque para tal consideración la asociación civil a pesar de no tener  
 impedimento legal no es usual, ya que todo profesionista se une a ---  
 otros formando una sociedad buscando conjuntamente a sus objetivos pro-  
 fesionales, un desarrollo económico siempre y cuando este no constitu-  
 ya una especulación comercial.

En lo que respecta a las sociedades mercantiles según la Ley que  
 las rige y reglamenta (L.G.S.M.), se encontró en su capítulo I, artí-  
 culo 1 que la "Ley reconoce las siguientes especies de Sociedades Mer-  
 cantiles":

- I.- Sociedad en Nombre Colectivo
- II.- Sociedad en Comandita Simple
- III.- Sociedad de Responsabilidad Limitada
- IV.- Sociedad Anónima
- V.- Sociedad en Comandita por Acciones
- VI.- Sociedad Cooperativa

Estas sociedades se clasifican atendiendo a tres características:  
 leyes que las rigen, tipo de capital y peculiaridades de la sociedad:-

esta última, a su vez, es divisible en atención a tres factores: Nacionalidad, Personalidad y Responsabilidad.

De la anterior clasificación se considera que la forma de constitución más idónea para un despacho de servicios profesionales, es la sociedad anónima, debido a que dentro de otras características solo importa la persona moral y los socios solo responden hasta por el monto de sus aportaciones. Además de las ventajas y estímulos fiscales que se analizarán a lo largo de la investigación.

#### 1.2.1. APORTACIONES

En este tipo de sociedades las aportaciones de capital no son el elemento de mayor importancia previas a su constitución como lo son las sociedades de capital, sin que esto quiera decir que no se requieran aportaciones de los socios para llevar a cabo el fin perseguido, lo que se quiere destacar es el hecho de que son los propios socios los que dan imagen a la sociedad por tanto que aportan fundamentalmente su esfuerzo y conocimientos en el otorgamiento de servicios.

En este aspecto, no obstante lo expresado anteriormente de que las aportaciones en numerario pasan a un segundo término, esto no quiere decir que no se requieran fondos, estableciendo que es importante una sociedad civil más por sus socios que por su capital.

Hechas las aclaraciones anteriores, no obstante es importante precisar en las cláusulas de la escritura constitutiva relativas a las aportaciones de capital, a cuanto ascenderán individualmente, como deberán exhibirse, las formas a cumplirse para aumentar las aportaciones iniciales, como determinar el valor de las aportaciones que se hagan con bienes distintos al numerario, en caso de una disminución de capital como deberá reintegrarse a los socios y principalmente los derechos que estas aportaciones otorgarán a los socios y la forma en —

que la sociedad expedirá constancias por aportaciones de capital para representar los derechos individuales de sus titulares.

### 1.2.2. DISTRIBUCION DEL INGRESO

Los métodos mas conocidos para la distribución de ingresos son:

- a) Sueldos más participación de utilidades.
- b) Exclusivamente participación en utilidades.
- c) Honorarios producidos y/o tiempo trabajado.

a) Opera a base de una retribución mensual o anual preestablecida que se considera contablemente como gasto. Este sueldo se estipula previamente tomando en cuenta el tiempo que se le dedica a los negocios de la firma, en el tipo de tales negocios y las diferencias en productividad de cada socio.

Por lo que se refiere a la participación en las utilidades una vez descontados todos los gastos del despacho, por lo general se basa en el porcentaje de participación. Quizá este método no sea muy aconsejable a los despachos nuevos, integrados por socios jóvenes, pues por lo general los ingresos no son cuantiosos y si se gravan con una percepción fija, tal vez pudieran contraer serios problemas económicos.

b) Opera a base de retiros quincenales o mensuales que desde luego no deberán ser al año, mayores que la utilidad obtenida el año anterior. Esto se hace por que por lo general cada año supera al anterior y de esta manera quedará un remanente que se aplicaría parte como reserva y parte como gratificación anual para los socios.

c) Los honorarios producidos consiste en fijar un porcentaje sobre la utilidad producida por cada cliente llevado al despacho. Este tipo de distribución de ingresos no llega a ser muy empleado por la -

desventaja que se presenta cuando alguno de los socios consiga mas - clientes que los otros socios, siendo que todos atienden o trabajan - de la misma manera.

La distribución de ingresos por tiempo trabajado tampoco es muy conveniente ya que puede darse el caso de que un socio contribuya con clientes y servicios en poco tiempo mientras otros socios contribuyan menos dedicando más tiempo.

### 1.2.3. IMPORTANCIA DE LA CALIDAD DE LOS SOCIOS

Generalmente al iniciar una sociedad de cualquier tipo se estima que la cooperación de cada socio sea para el engrandecimiento de la - firma, por lo cual en el caso del contador público, se espera lo mismo, es decir el tiempo dentro del cual preste sus servicios a la sociedad sea total, no destinando este tiempo para funciones personales que retrasen el curso normal de las funciones de la sociedad.

Debido a la versatilidad de la profesión, el contador público - tiene diferentes actividades que puede desarrollar como pueden ser: - Actuar como comisario, consejero, catedrático, conferencista, etc., - en estos casos, será necesario puntualizar si los honorarios percibidos serán individualmente para el socio o si este deberá enterarlos a la sociedad.

Este tipo de actividades complementarias, se considera que contribuirán al engrandecimiento del contador público en dos aspectos; - el primero será el de su superación y fortalecimiento profesional personal y segunda a consecuencia de esto, por ende esta calidad adquirida por el socio se reflejará en forma directa en la sociedad y así - mismo en el reconocimiento público de la firma.

### 1.3. ASOCIACIONES CIVILES.- GENERALIDADES

Las asociaciones civiles son agrupamientos de individuos con finalidades de interés común y a quienes la ley define de la siguiente forma: "Existe una asociación cuando varios individuos acuerdan reunirse de una manera que no sea transitoria para realizar un fin común que no este prohibido por la Ley y que no tenga un carácter preponderantemente económico".

El contrato de asociación se encuentra regulado por el Código Civil en sus artículos 2671 al 2687, en ellos las personas que componen la asociación son los asociados, y como todo tipo de sociedad, para su formalidad, deben registrarse en el Registro Público de la Propiedad y en ella el poder supremo recae en la asamblea general de asociados la cual tiene como facultades fundamentales la aprobación de admisión y exclusión de asociados, la prórroga de vigencia de la misma asociación, el nombramiento de los directores cuando no aparezca en la escritura o en la renovación de la misma, y los demás asuntos que se establezcan en los estatutos. Por lo que respecta a las obligaciones y derechos de asociados destacan los siguientes: cada asociado tiene derecho a un voto, pero si el asociado o un pariente tienen interés directo en algún punto a tratar, deberán abstenerse de votar; los asociados para separarse de la asociación tienen que dar aviso con dos meses de anticipación o pueden ser excluidos cuando lo establezcan los estatutos; los asociados que se separen voluntariamente no tendrán derecho al haber social; la cualidad de asociado es intransferible.

Por lo que se refiere a la distribución de bienes de asociaciones, la ley establece que la distribución de bienes deberá hacerse conforme a lo que establezcan los estatutos pero en todo caso cuando se trate de bienes inmuebles éstos no podrán distribuirse entre los asociados sino que deberán pasar a propiedad de otra asociación similar o bien entregarse a la Secretaría de Asistencia Pública.

De lo expuesto se pueden resaltar algunos elementos básicos de las características de una asociación, lo que hace que una reunión de profesionistas que proyecten prestar sus servicios combinados no se apegan a los lineamientos legales de las asociaciones, puesto que se contraponen al fin común que se persigue con su agrupación, esos aspectos son los siguientes:

- 1.- La asociación no tiene finalidades económicas.
- 2.- El hecho de que si los asociados se separan voluntariamente, pierden el derecho de su participación en el haber social.
- 3.- La cualidad de asociados es intransferible.
- 4.- El hecho de que en caso de liquidación de la sociedad los bienes deban aportarse a otra asociación similar o bien entregarse a la beneficencia pública, hace que el patrimonio constituido entre personas que se unen para realizar un fin, no les permita disponer de este patrimonio acumulado.
- 5.- Fiscalmente a la asociación civil se le da el carácter de persona moral con fines no lucrativos al igual que una sociedad civil y por lo tanto, salvo que se encontrara exenta por descripción expresa de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los socios gravan la parte de utilidad gravable anual, que les corresponda de la mencionada asociación, aún cuando estas utilidades no las perciban físicamente y para lo cual deberán acumular este ingreso como tal a lo demás que perciban como personas físicas.

En esencia este tipo de estructuras normalmente son adoptadas por uniones de personas que buscan en la actividad para la cual se han constituido que estén exentas por el Impuesto sobre la Renta a fin de no gravar impuesto por la acumulación. Entre este tipo de asociaciones están las constituidas con fines políticos, las fundaciones de beneficencia, clubs recreativos y agrupaciones de enseñanza, entre otros.

#### 1.4. SOCIEDADES CIVILES.- GENERALIDADES

Este tipo de sociedades se define como "Un contrato por el cual los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos para la realización de un fin común de carácter preponderantemente económico pero que no constituye una especulación comercial".

En esencia este tipo de agrupación difiere en su definición enormemente de la anterior para la asociación, puesto que la diferencia estriba precisamente en lo económico, puesto que la asociación no tiene finalidades económicas y la sociedad si tiene esta finalidad económica preponderantemente, razón por la cual en esencia permite su adopción para la agrupación de profesionistas unidos para otorgar sus servicios combinados a su clientela.

En esta sociedad y de acuerdo a lo mencionado en su definición, los elementos que en ella intervienen son: la unión de varias personas que combinan esfuerzos y recursos; el deseo de conseguir un fin común de carácter económico y que no constituye una especulación comercial.

Su constitución tiene que hacerse por escrito; cuando un socio transmite a la sociedad un bien inmueble deberá hacerlo mediante escritura pública, debiéndose registrar el acta constitutiva de la sociedad en el Registro Público de la Propiedad.

Los requisitos que deberá contener la escritura constitutiva son el nombre de los socios, razón social, el objeto de la sociedad, el capital social, la aportación con que cada socio deberá contribuir, la forma en que los socios se distribuirán los ingresos netos de la sociedad considerando que las aportaciones pueden ser de dinero, bienes y trabajo.

Por lo que se refiere a las obligaciones de los socios en este -

tipo de sociedades la ley establece una rigidez en el cambio de socios puesto que al constituirse fundamentalmente en una sociedad de personas éstas son las que dan la imagen, la solidez y la estructura financiera de una agrupación de esta naturaleza, por ello los socios no pueden ceder sus derechos sin el consentimiento de los demás. Sin el consentimiento unánime de los socios no se puede admitir otro socio; si no se pacta en el contrato no se puede obligar a los socios a aportar cantidades adicionales; los socios que no estén conformes con un aumento de capital cuentan con la opción de separación y liquidación de su haber social; los socios administradores garantizan solidaria e ilimitadamente las obligaciones de la sociedad; ningún socio puede ser excluido de la sociedad, solo por acuerdo unánime de los demás y por una causa grave que esté prevista en los estatutos.

Para su organización, la administración recae en uno o más socios, cuando la administración no se precisa, entonces todos los socios se encargarán; las decisiones se toman por acuerdo de la mayoría; cuando las facultades no se hayan concedido a los administradores éstas serán ejercidas por los demás socios; si el administrador se excede en sus facultades y compromete a la sociedad, entonces la sociedad responde únicamente hasta por el importe de los beneficios que reciba; finalmente el socio o los socios administradores están obligados a dar cuentas siempre que lo pidan la mayoría de los socios.

Como acontece en las demás sociedades, la ley establece los aspectos por los cuales una sociedad civil entre en una etapa de disolución y de liquidación, fijando entre ellas: por consentimiento unánime de los socios; por haberse cumplido el término fijado en el contrato de sociedad; por la realización del fin o por haberse vuelto imposible; por la muerte o incapacidad de uno de los socios que tenga responsabilidad ilimitada; por la muerte del socio industrial si su industria ha dado nacimiento a una sociedad; por resolución jurídica; y por la renuncia de otros socios que no deseen seguir en la sociedad y que por su naturaleza afecte fundamentalmente a la sociedad, y por —

otros casos que esten previstos en la escritura constitutiva.

Como puede derivarse de lo anterior, este tipo de sociedades que se constituyen por personas, con aportaciones en dinero y esfuerzo, y con un fin económico y cuya razón social se forma por el nombre de uno o varios de los socios, con la elasticidad suficiente como se prevea en la escritura de constitución para la distribución de la utilidad entre socios y que por la naturaleza del esfuerzo individual y -- discrepancias que pudieran presentarse en la aportación de capital se derive una distribución no uniforme de la utilidad obtenida, la cual es el resultado de un esfuerzo individual llamese por trabajo directo o por labor indirecta como es la actividad profesional y de relaciones, hace ideal en lo legal esta estructura y por lo cual hasta el año de 1982 habfa tenido una aceptación generalizada para despachos de contadores públicos, situación que en la actualidad no es así como posteriormente se precisa.

Como complemento a lo mencionado sobre la estructura legal de las sociedades civiles, expresamos a medida introductoria el aspecto legal en materia impositiva para este tipo de sociedades, a reserva de que posteriormente hagamos una comparación de esta característica después del estudio de las sociedades mercantiles. En este aspecto la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al igual que para las asociaciones civiles, cataloga a la sociedad civil como una persona moral con fines no lucrativos, de tal forma que contempla a esta sociedad como un ente transparente del impuesto, es decir no la constituye como un sujeto directo del impuesto sino como un sujeto intermediario, es decir un sujeto solidario y responsable para llevar a cabo la vigilancia -- del debido cumplimiento impositivo de sus socios, puesto que es ella quien hace los enteros provisionales y definitivos por cuenta de sus socios, considerados individualmente tanto para impuesto sobre la renta como el impuesto al valor agregado y demás impuestos federales y locales, y es hasta la determinación definitiva de la utilidad obtenida e impuestos respectivos, cuando lo deberá notificar a sus socios -

para que sean estos quienes acumulen esos ingresos derivados de la utilidad distribuible de la sociedad, e impuestos enterados por la sociedad durante el ejercicio transcurrido, para que lo acumulen a los demás ingresos y formulen su declaración personal anual. En estas condiciones aunque la sociedad civil este registrada en el Registro Federal de Contribuyentes y se le asigne su número de identificación y además esté registrada para efectos del impuesto al valor agregado, seguro social e infonavit, y sea ella la patrona obligada ante sus trabajadores para responsabilizarse de la retención y pago de impuestos sobre salarios pagados. El socio de ninguna forma se podrá considerar como un sujeto del impuesto al valor agregado como tampoco tendrá un registro en seguro social como patrón y para el infonavit, la obligación en este caso es exclusiva de la sociedad, y de la utilidad gravable que obtenga deberá distribuirla de acuerdo a lo que manifestó al fisco en la declaración anual anterior para que sean los socios hasta el momento final del ejercicio, los que se conviertan en sujetos del impuesto dentro del capítulo X del título 4° de la Ley del Impuesto - Sobre la Renta.

#### 1.5. SOCIEDADES MERCANTILES.- GENERALIDADES

En lo que respecta a las sociedades mercantiles, según la Ley que las rige y reglamenta (Ley General de Sociedades Mercantiles), encontramos en su artículo 1° el reconocimiento de las siguientes sociedades mercantiles:

- I.- Sociedad en Nombre Colectivo.
- II.- Sociedad en Comandita Simple.
- III.- Sociedad de Responsabilidad Limitada.
- IV.- Sociedad Anónima.
- V.- Sociedad en Comandita por Acciones
- VI.- Sociedad Cooperativa.

Estas sociedades se clasifican atendiendo a las siguientes peculiaridades: Tipo de capital, nacionalidad, personalidad y responsabilidad.

En cuadro siguiente se muestran las principales características de las sociedades mercantiles indicadas, en el cual se precisan las características de cada una de ellas en forma comparativa buscando con ello precisar estos conceptos sin tener necesidad de describirlas — unas a otras, puesto que el trabajo tiene como objeto fundamental — ahondar en la escritura legal de una sociedad anónima porque es ella a la que se dirige el trabajo en especial.

CLASIFICACION DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES POR SUS PRINCIPALES CARACTERISTICAS.

I.- Personalidad.	Sociedad de Personas	En nombre Colectivo	Se distingue a las personas físicas que integran la sociedad, independientemente de la personalidad jurídica de ésta.
		En Comandita Simple	
		De Responsabilidad Limitada	
II.- Responsabilidad.	Sociedades de Capitales	Sociedad Anónima	Sólo importa la persona Moral.
		Sociedad en Comandita por Acciones.	Se unen las dos características anteriores.
		Sociedades y Capitales	
II.- Responsabilidad.	Limitada	Sociedad Anónima	Cuando los socios sólo responden hasta por el monto de sus aportaciones.
		Sociedad de Responsabilidad Limitada.	
		Sociedad en Nombre Colectivo.	
II.- Responsabilidad.	Ilimitada	Sociedad en Nombre Colectivo.	Quando los socios responden por las operaciones de la sociedad. No obstante, puede pactarse la responsabilidad hasta por cierta cantidad.
		Mixta	Quando unos socios responden limitada y otros ilimitadamente.
		Sociedad en Comandita Simple.	
		Sociedad en Comandita por Acciones.	

Fijo. Es decir, que debe estar íntegramente suscrito y que sólo puede modificarse reformando la escritura Constitutiva, ajustándose, para aumentarlo o disminuirlo, a las siguientes reglas:

- 1) Que lo acuerde la Asamblea de Socios;
- 2) Se protocolice el acta ante Notario Público; y
- 3) Se inscriba el acta en el Registro Público de Comercio. Además:

Para aumentarlo: Se -- requiere solicitar autorización a Secretaría de Relaciones Exteriores.

Para disminuirlo: Se -- requiere publicar la -- reducción en el Diario Oficial de la Entidad tres veces con intervalos de diez días. Prescribe la oposición judicial de los acreedores, en caso de haberla, cinco días después de la última publicación (Art. 90.).

Variable. Es decir, que puede suscribirse parcialmente y estar sujeto a fluctuaciones sin necesidad de modificar la escritura constitutiva, siempre -- que las modificaciones sean entre el mínimo y el máximo establecidos en la misma. El Capital mínimo debe estar íntegramente suscrito. Los aumentos y reducciones deben registrarse en un libro destinado al efecto.

En las sociedades en Nombre Colectivo y en Comandita Simple el -- capital mínimo no podrá ser inferior a la quinta parte del inicial.

En la sociedad de Responsabilidad Limitada no podrá ser inferior a cinco mil pesos.

En las sociedades Anónimas y en Comandita -- por Acciones no podrá ser inferior a veinticinco mil pesos.

**SOCIEDADES ANÓNIMAS.** La Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 87 define a la sociedad anónima como: "La que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de su acción".

Sobre este particular el Lic. J. Rodríguez define a esta sociedad en la siguiente forma: "Es una sociedad mercantil, de estructura colectiva capitalista, con denominación de capital fundacional dividido en acciones cuyos socios tienen responsabilidad limitada al importe de sus aportaciones".

El hecho de que la sociedad anónima opere con una denominación - es un dato que figura en la propia definición legal. Se contrapone - así esta sociedad anónima a la sociedad colectiva y a la sociedad encomandita simple, que forzosamente deben tener una razón social, esto es operar cuando menos con el nombre de uno de los socios. Por ello - la sociedad anónima se llama anónima es decir, sin nombre referido a la presencia del nombre o nombres de los socios en su definición y no por el hecho que normalmente se escucha de que estas sociedades reciben su nombre como tal por aceptar en su origen la representación de su capital por acciones al portador, aclarándose que en la actualidad solo deben existir acciones nominativas.

Precisando el aspecto del nombre, normalmente las sociedades anónimas incluyen en su denominación una referencia a su objeto social - principal, con el objeto fundamental de que esto sirva de identificación al giro principal, sin que ello quiera decir que no pueda constituirse su denominación con el nombre de sus socios, es decir en este caso no existe una prohibición sin tal sentido.

Para la constitución legal de una sociedad se requiere un largo proceso de gestación, pues esta quedará legalmente constituida cuando su contrato conste de escritura pública y se haya inscrito en el Registro Público de la propiedad y cumplidos una serie de trámites accesorios

establecidos por las leyes fiscales y otras complementarias, distinguiéndose tres momentos básicos en el proceso constitucional de la sociedad anónima, es decir: la existencia del contrato y sus estatutos; la formalización del compromiso de los socios y la aportación del capital social; e inscripción de la escritura en el Registro Público de la Propiedad.

Las condiciones que deberán existir para constituir una sociedad son: la existencia mínima de cinco socios; la suscripción cuando menos de una acción por cada socio; el capital social debe ser mínimo de \$25,000.00; el capital social debe estar íntegramente suscrito; el capital social debe ser exhibido en un mínimo del 20% del valor de cada acción cuando es en efectivo; el capital social debe ser exhibido al 100% cuando las acciones se paguen con bienes distintos al dinero.

La escritura pública cuando menos ha de contener los siguientes aspectos: nombre, nacionalidad, domicilio de los socios; objeto de la sociedad; su denominación; la duración; el importe del capital social; lo que cada socio aporta, el domicilio social, el nombramiento de uno o más comisarios; facultades y funcionamiento de la asamblea general; contenido legal modificable por el acuerdo de los socios o sea el aspecto que los estatutos pueden establecer libremente siempre que se mantengan dentro de la orientación que marca la ley, es decir sobre administración, representación y nombramiento de administradores, es decir aspectos que los socios pueden establecer dentro de ciertas limitaciones que marca la ley; cláusulas especiales; en este apartado se fijan las disposiciones que sólo pueden convenir los socios como: las aportaciones extraordinarias; la retribución a los fundadores; la creación de acciones de preferencia; la emisión de acciones de trabajo y la forma de determinar el ingreso individual de socios en función a su esfuerzo personal.

1.6. ANALISIS DE LAS PRINCIPALES CARACTERISTICAS LEGALES DE LAS SOCIEDADES CONCURRENTES EN LA CONSTITUCION DE UNA SOCIEDAD PARA AGRUPAR CONTADORES PUBLICOS EN EJERCICIOS DE SU PROFESION.

Para estar en posibilidad de delimitar las características generales de las sociedades buscando homogenizar algunas de ellas para obtener un consenso que permita llegar al tema segundo relativo al tratamiento fiscal de ellas y su evolución, se pretende dejar precisos algunos aspectos que son característicos de ellas, o bien que deben tomarse en consideración en forma importante para prever aspectos futuros que de alguna forma pudieran tener problemas internos o en las relaciones con terceros, es decir, en algunos casos son precisiones de tipo general que se deben tomar en cuenta y que en algunos otros momentos pudieran ser características distintivas de cada una de ellas, pero que se mencionan con el fin de proponer la fórmula de resolución para poder cumplir claramente con el fin que se persigue.

Uno de ellos es el objetivo, aparentemente el no prever dentro de este capítulo algunos conceptos que pudieran ser trascendentales en el futuro se piensa que no tienen la importancia que ésta en realidad tiene pero considerando en forma contraria que este aspecto es fundamental, se comenta y se describe el resultado de un juicio ordinario civil promovido en la cuarta sala y que es importantísimo para dicho fin.

Este juicio establece que las actividades de las sociedades están limitadas al objeto que les señale su escritura constitutiva, pues los actos o contratos que se ejecuten o celebren y que no tienen directa o indirectamente a cumplir este objeto, están viciados de nulidad absoluta, al establecer: Ninguna sociedad puede celebrar actos o contratos fuera de aquellos para los que fué constituida o que tiendan directa e inmediatamente a cumplir su objeto o finalidad, para las consideraciones siguientes:

La Ley General de Sociedades Mercantiles confunde, empleando como sinónimos, las palabras "objeto" y "fin" y así encontramos que en el artículo 3° emplea la palabra objeto, como también en el 6°, fracción II y en los artículos 182, fracción IV, 229, fracción I, con la palabra objeto, la Ley alude a "fin" social.

La Ley exige en el artículo 6°, fracción II, que en la escritura constitutiva de una sociedad se contenga el objeto de la misma, es decir, la expresión de las operaciones comerciales a que ella debe de dicarse; en el artículo 10 de la propia Ley estatuye que la representación de toda sociedad mercantil, corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la misma, salvo lo que expresamente establezca la Ley o el contrato social; este artículo lo concuerda en lo fundamental con los preceptos contenidos en los artículos 26 y 27 del Código Civil, que estatuyen que las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución y que cobran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la Ley o conforme a las disposiciones relativas de sus estatutos, preceptos de los que se infiere que las personas morales no pueden ejecutar actos que no estén comprendidos en su objeto social o que no sean estrictamente necesarios para realizarlo.

Las personas morales, como son las sociedades mercantiles no tienen una capacidad jurídica plena como las personas físicas ya que nacen de una ficción de la Ley, en virtud de la conveniencia pública de esta clase de personas para realizar determinados actos que son benéficos a los particulares y al Estado y en la concurrencia de voluntades para dar nacimiento a las sociedades mercantiles, los que las forman sólo aportan a ellas parte de sus derechos y obligaciones, bien la aportación regulada por la Ley o por la voluntad de los particulares, expresados en las escrituras constitutivas correspondientes así se encuentra que tratándose de sociedades anónimas el artículo 206, -

de la citada Ley, dispone que cuando la Asamblea General de Accionistas adopte resoluciones sobre los asuntos comprendidos en la fracción IV. del artículo 182, o sea el cambio de objeto social, cualquier accionista que haya votado en contra, tendrá derecho a separarse de la sociedad y obtener el reembolso de sus acciones en proporción al activo social, según el último balance aprobado y en la exposición de motivos de dicha Ley, se lee: "finalmente: se limita el derecho de retiro de los socios de acuerdo con las orientaciones de la doctrina, únicamente a los casos en que la asamblea decida el cambio de objeto de la sociedad, el cambio de nacionalidad, o acuerde la transformación de la misma. La primera hipótesis, porque sería absurdo obligar a alguien a concurrir con su patrimonio en una empresa dedicada a un objeto distinto de aquel que perseguía cuando se suscribió la acción o se adquirió el título..."

Del artículo 206 y de lo transcrito en la exposición de la Ley, se desprende claramente que las sociedades sólo pueden ejecutar los actos necesarios a la realización del objeto social marcado en la escritura constitutiva.

Por otra parte, en las sociedades de personas como lo es la de nombre colectivo, los socios; por mandato del artículo 35 de la Ley de Sociedades Mercantiles, no pueden ni por cuenta propia ni por ajena, dedicarse a negocios del mismo género de los que constituyen el objeto de la sociedad, ni formar parte de sociedades que los realicen, de lo que se infiere por la razón contraria; que la sociedad no puede dedicarse a negocios del mismo giro que tengan las personas que las constituyen, de donde se concluye forzosamente que las sociedades están limitadas en sus actividades a lo marcado en su escritura constitutiva, que no pueden consecuentemente ejecutar actos fuera de los señalados en ella.

Además, si en la escritura constitutiva de una sociedad se expresa que su objeto es el de dedicarse al ramo de joyería fina y corrien

te y cualesquiera otros negocios comerciales que acuerde explotar, — dentro de las palabras "cualquiera otros negocios comerciales que — acuerden explotar", no pueden comprenderse operaciones completamente distintas, como son la compraventa de muebles; la especulación de bienes raíces, los préstamos hipotecarios, explotación de minas, etc., — porque, tal cosa implicaría el cambiar el objeto social; con burla de la Ley, puesto que para que una sociedad nazca, se necesita comprobar previamente ante los órganos del Poder Público, la legalidad de su — constitución, como lo expresó la Comisión Redactora de la Ley en la — exposición de motivos y según se preceptúa en los artículos 3° y 8° — de la propia Ley y se infiere de los preceptos ya citados, que aluden a que cuando la sociedad cambia de objeto pueden sus socios separarse de ella.

En consecuencia, si una sociedad celebra contratos que se apartan del objeto para el que fué constituida, tales contratos al infringir las disposiciones contenidas en los artículos 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 25 y 2414 del Código Civil, están viciados de nulidad absoluta, según el artículo 8°, del mencionado Código Civil, y , por tanto, de conformidad con el artículo 226 del propio ordenamiento, aunque el acto produce provisionalmente sus efectos, son destruidos retroactivamente cuando se pronuncie por el juez la nulidad y de ella puede prevalerse todo interesado y no desaparecer por la confirmación o la prescripción".

Con lo transcrito se desprende que el objeto es de importancia trascendental para cualquier sociedad, independientemente de su naturaleza, puesto que en todas ellas deberá preverse con el mayor detalle posible sus objetivos, puesto que además del juicio de nulidad absoluta con el que la Ley lo califica existe otro fiscal: puesto que por regla general todos los ingresos son acumulables, sin importar su origen, y en cambio los gastos no pudieran considerarse deducibles por no ser propios de los objetivos de la sociedad.

En conclusión, al establecer el objetivo de una sociedad anónima como estructura legal de una agrupación de contadores públicos, deberá ser lo más amplia y precisa para comprender las actividades que se proyectan realizar.

## CAPITULO II

### ASPECTOS QUE MOTIVARON LA PREFERENCIA DE CONTADORES PUBLICOS Y OTROS PROFESIONALES PARA LA ADOPCION DE SOCIEDADES CIVILES Y SU EVOLUCION HACIA SOCIEDADES MERCANTILES.

#### 2.1. EVOLUCION DEL TRATAMIENTO FISCAL Y PRINCIPALES DISTINCIONES ENTRE SOCIEDADES ANONIMAS Y SOCIEDADES CIVILES.

Uno de los aspectos fundamentales que determinan la preferencia para elegir el régimen de sociedad anónima al de sociedad civil en -- una firma de servicios profesionales es el tratamiento fiscal, que de alguna forma repercute hacia la sociedad, los socios, o el público en general.

En sus orígenes de la estructura fiscal actual, cabe mencionar la existencia de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles-- que fué publicada en el diario oficial de la federación del día 31 de diciembre de 1951. Esta Ley que como su nombre lo indica gravaba el -- ingreso mercantil dividiendo estos ingresos en cinco grupos:

El primero por enajenación de bienes y los siguientes por; arrendamiento de bienes, por prestación de servicios, por comisiones y mediaciones mercantiles y por venta con reserva de dominio.

En su artículo II esta Ley señalaba que el ingreso era toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, en títulos-- de crédito, en cuentas, en libros o en cualquier otra forma que se ob-- tenga por los sujetos de este impuesto como resultado de las operacio-- nes gravadas por esta Ley.

Es decir en esencia el ingreso por servicios era gravado por esta Ley, solo que en su artículo VI señalaba que gravaba las prestacio-- nes de servicios de índole mercantil.

Esta última característica de "índole mercantil" fué fundamental para la selección de la forma de constitución de una sociedad como la que se trata, puesto que si se constituía en sujeción a una de las posibilidades marcadas por la Ley General de Sociedades Mercantiles automáticamente era sujeto de este impuesto, en cambio si se establecía de acuerdo al Código Civil, éste impuesto no la gravaba. En éstas condiciones al estar en posibilidad, una sociedad, de adoptar cualquiera de las dos alternativas, por regla general elegían el aspecto de sociedad civil, puesto que con ello no eran sujetos del impuesto sobre ingresos mercantiles y sus servicios eran más baratos para el cliente.

Con motivo de la derogación de este impuesto y promulgación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado con fecha 1° de enero de 1980, para la base de este gravamen se estableció que son sujetos obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado, las personas físicas, las morales o las unidades económicas que en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenación de Bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios.

Como se ve en el punto II descrito se incluye la prestación de servicios independientes, sin considerar la naturaleza de la persona o sociedad que brinde el servicio, lo que agrupa en un solo caso a las sociedades de servicios sin importar su naturaleza civil o mercantil. En el artículo 15 de esta Ley y en su inciso XIV se establecía que no pagaban impuestos los servicios de carácter profesional, cuando su prestación requiriera títulos conforme a las leyes, siempre que fueran prestados por personas físicas, organizaciones profesionales, asociaciones o sociedades civiles.

Esta circunstancia motivó que al estar exentos los servicios profesionales, la preferencia de las personas que se agrupaban para prestar sus servicios, hacían más recomendable su constitución bajo una sociedad civil puesto que en su facturación no tenían la obligación de repercutir el Impuesto al Valor Agregado en su clientela y por lo cual mantenían más bajo el costo de sus servicios, posteriormente esta disposición fue modificada con fecha 1° de enero de 1982 en la cual se hizo un cambio trascendental a la estructura fiscal de las sociedades y de personas que prestaban servicios profesionales, esta modificación fue el hecho de considerar gravados la totalidad de los servicios profesionales exceptuando de ellos los servicios médicos.

Con esta última modificación consiste en que la prestación de servicios se gravaba con el IVA, sin importar la forma de constitución de las agrupaciones profesionales, eliminó el elemento de preferencia fiscal existente hasta esa fecha, por lo que ante la necesidad de cumplir siempre con el traslado del IVA, su pago, registro y declaraciones, la forma de integración de estas sociedades ha recibido mayor cuidado para elegir la estructura recomendable.

Unificando el sistema fiscal para todas las formas de constitución en lo que respecta al IVA, los elementos que se vienen evaluando como elementos determinantes para la elección, están preferentemente en las disposiciones del Impuesto Sobre la Renta y para ello haremos una breve descripción de las disposiciones que afecten la estructura de una sociedad mercantil y la sociedad civil.

La sociedad civil considerada para efectos del Impuesto Sobre la Renta, como una sociedad moral con fines no lucrativos a la cual no la considera como sujeto de este impuesto, sino intermediaria y responsable solidaria para vigilar el debido cumplimiento de sus agremiados, al considerarla con esta categoría de no sujeto del impuesto, no le otorga por lo tanto, ningún estímulo de carácter fiscal, en cambio a las sociedades mercantiles, como es la sociedad anónima al dar un -

tratamiento general a ellas sin tomar en consideración su objetivo, - sino exclusivamente su forma de estructura, les otorga diversos benefi cios fiscales que motivan una preferencia que conviene evaluar pre--- vamente a su constitución, para determinar las ventajas fiscales con--- currentes y que pueden motivar en su vigencia un beneficio atractivo. Las principales ventajas que se enuncian son las siguientes:

1.- Uno de los aspectos más importantes que deben contemplarse - para la estructura de una sociedad es el hecho de poder contar con al gunos estímulos fiscales que periódicamente otorga la S.H.C.P., uno y posiblemente a la fecha el más importante es la aplicación de una de--- depreciación acelerada sobre las inversiones de activo fijo, y cuyo an--- tedecente data de la publicación en el diario oficial de la federa--- ción del 19 de agosto de 1982, en el cual se otorgó un estímulo sobre las inversiones que se llevarán a cabo durante el periodo comprendido entre el 1° de agosto de 1982 y el 31 de julio de 1983, estímulo que--- consistió en la depreciación acelerada del 50% de la inversión origi--- nal realizada en ese periodo. Estos estímulos a partir de esa fecha - se han venido otorgando hasta la existente en el presente año en la - cual se establece que las sociedades mercantiles que adquieran bienes nuevos de activo fijo, podrán depreciar aceleradamente las nuevas in--- versiones que realicen en maquinaria y equipo, y equipo de transporte, sin importar la actividad o la zona en que se realicen, es decir en - un estímulo de tipo general para todas las sociedades mercantiles pre--- cisándose que esta disposición a partir del presente año de 1985 se - establece igualmente para el mobiliario y equipo de oficina, equipo - de computo y equipo periférico de computo bajo los criterios siguien--- tes:

Deberán ser nuevos;

Tendrán que ser de fabricación nacional; y

Deberá permanecer en el activo fijo de la institución, el plazo mínimo que mande la Ley y que es la siguiente:

a) Equipo de cómputo y equipo de transporte durante 3 años de acuerdo a la regla 53, de la resolución del 28 de febrero de 1985 que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1985.

b) Mobiliario y equipo de oficina y equipo periférico de cómputo durante los 5 ejercicios siguientes al de su adquisición.

Otros aspectos trascendentales en materia fiscal que concurren a la estructura de una sociedad es el hecho de la retención del 10% de ISR que las sociedades mercantiles deberán retener a quienes les otor que sus servicios profesionales, en este caso cuando la sociedad mercantil reciba el servicio de un profesionista persona física o a través de una sociedad civil, la sociedad mercantil está obligada a retener el 10% de los honorarios pagados, lo que igualmente acontece en la sociedad civil de retener este impuesto. Por contra si la que presta el servicio es una sociedad mercantil o una sociedad civil, a la primera no se le retendrá el 10% y en cambio a la sociedad civil sí se le retendrá este porcentaje, situación que financieramente favorece a la sociedad mercantil.

Otro aspecto que debe evaluarse es el hecho de la aplicación del ISR sobre la utilidad generada, pues en el caso de una sociedad mercantil el impuesto es aplicable sobre la utilidad cuando esta se distribuye como dividendo en efectivo o en bienes, en cambio en una sociedad civil a la utilidad que se obtiene denominada utilidad distribuable, es sujeta del impuesto aún cuando esta no se distribuya entre sus socios. Con esta disposición existe mayor posibilidad de hacer crecer una sociedad mercantil puesto que si las utilidades se capitalizan no se paga impuesto, en cambio en las sociedades civiles si se desea mantener las utilidades generadas en la misma para incrementar sus operaciones de todas formas deberá pagarse el impuesto.

Para algunos el único inconveniente trascendental que concurre en ambos tipos de sociedades es el hecho de que en sociedades mercan-

tiles concurren en dos ocasiones el gravamen fiscal: uno el que grava a las sociedades mercantiles como un ente jurídico separado del socio hasta el 42%, y la otra cuando las utilidades se distribuyen como dividendos a los socios en los cuales la tasa llega hasta el 55%. Este aspecto que no acontece en una sociedad civil puesto que en ésta sólo se grava un impuesto definitivo con la acumulación de los ingresos -- personales del socio, aplicándose por ello solo una vez la tarifa del art. 141 de la Ley del ISR, este en esencia el aspecto trascendental que concurre en la elección, nada mas que mediante una planeación fiscal, este aspecto se puede atenuar.

En adición al tratamiento preferencial en materia fiscal, cabe mencionar la deducción adicional establecida por el art. 51 que el Gobierno ha mantenido como una deducción no comprobable como acontece con los gastos normales y propios de un causante, en reconocimiento por parte del Gobierno del aspecto inflacionario, y debido a la cual otorga esta deducción adicional para las empresas mercantiles a sus utilidades fiscales o para adicionar a las pérdidas fiscales las cantidades determinadas por un factor derivado de la relación existente entre los activos financieros y los pasivos de las sociedades, tomadas de acuerdo con las especificaciones de partidas que en el propio artículo 51 se detallan y considerando para ello la deducción por depreciación revaluada de acuerdo a la antigüedad de las adquisiciones de activos fijos, aplicando los factores que anualmente determina el Congreso de la Unión.

En adición a los estímulos fiscales anteriormente descritos, en años anteriores el Gobierno ha concedido otros estímulos a las sociedades mercantiles como por ejemplo en el año de 1982, que otorgó un estímulo para las empresas que llevaron un ajuste a los salarios del 20% y 30% recomendado por el Gobierno y conservando los nuevos empleos durante el período de abril a junio de 1982, y para lo cual el fig co entregó certificados de promoción fiscal (CEPROFIS).

Algo que es importante en una sociedad mercantil es el hecho de-

que su capital pudiera constituirse bajo un régimen de capital variable lo que permitiría que los aumentos futuros de capital pudieran -- realizarse por el simple acuerdo en asamblea extraordinaria o para mo modificarse en su parte variable ilimitadamente y reducirse en su totalidad en la misma forma ágil sin tener necesidad de recurrir a un Notario Público para modificar su escritura constitutiva, es decir, esta naturaleza de capital permite agilizar y eliminar gastos notariales en cada aumento o disminución de capital.

## 2.2. NECESIDADES DE INFORMACION CONTABLE

De acuerdo a la estructura que se elija para constituir una sociedad, existirá la necesidad de programar la información contable necesaria y la cual estribará fundamentalmente en los siguientes aspectos:

1.- La naturaleza legal de la sociedad para fijar las cuentas del capital social o aportaciones de los socios y la forma en que se representarán, es decir, en una sociedad mercantil existirá un capital social con la subdivisión de pagado, pendiente de exhibir, fijo, variable etc. En cambio en una sociedad civil presenta la cuenta de -- aportaciones.

2.- La forma en que se controlará los derechos de cada socio en cuanto a su esfuerzo personal desarrollado, y paralelamente si se estableciera en la escritura social, la utilidad que les correspondiera en función del capital aportado. Este aspecto es de suma importancia para preveer cualquier duda que pudiera interferir entre los socios -- una vez iniciadas las operaciones, además para estar en posibilidad -- de dar cumplimiento a los requerimientos fiscales en el sentido de ma nifestar anticipadamente los porcentajes de distribución entre socios tratándose de una sociedad civil.

Existen otras características fundamentales que es conveniente mencionar y que sirvan de base para la elección de su estructura legal, así como para el desarrollo de los puntos siguientes de este trabajo. Uno de ellos es el hecho de la responsabilidad de los socios de manera trascendental, puesto que en una sociedad anónima, la responsabilidad de los socios se limita al cumplimiento y pago de su suscripción de capital, en cambio en una sociedad civil la responsabilidad de los socios es ilimitada y solidaria cuando fungen como administradores.

En caso de fallecimiento de un socio en una sociedad anónima, en esencia la sociedad continúa con vida puesto que es independiente de la existencia de los socios, en cambio en una sociedad civil existe el peligro de que esta desapareciera si el socio faltante fuera uno de los imprescindibles en el grupo y no se hubiere previsto alguna alternativa de cambio en la estructura social, se tendría por necesidad que liquidar.

En una sociedad anónima, el capital mínimo de \$25,000.00 no existe como tal en sociedad civil, es decir, no existe un capital mínimo pudiendo este ser de cualquier monto.

Tocando este aspecto del fallecimiento, es importante el hecho de existir en las sociedades anónimas la documentación de aportaciones de capital mediante títulos valor llamadas acciones y por las cuales su traslación de dominio que sabemos puede hacerse por un simple endoso y notificación a la emisora, requiriendo un movimiento más fácil para su cambio de propietario. En cambio en la sociedad civil al no existir títulos de crédito de esta naturaleza, sino documentos exclusivamente comprobatorios de aclaración que no tienen la característica de títulos de crédito y que se denominan partes sociales no pueden cambiarse de propietario por el simple hecho de un endoso, lo que hace que los primeros documentos sean negociables y los segundos podrían ser negociables pero con ciertas limitaciones.

Este aspecto de distribución de ingresos y por ende la absorción de gastos, es uno de los aspectos que concurren en las sociedades de servicios puesto que al existir socios con diversa capacidad y quienes aportan no sólo capital sino esfuerzos y relaciones, además de conocimientos, estos elementos personales son determinantes de una gran diferencia de derechos entre un socio y otro, y si estos aspectos no se evalúan y determinan con exactitud en forma anticipada, pudiera dar motivo a diferencias que fácilmente pueden preverse en un clausulado o en un convenio adicional entre socios, por esta característica, la sociedad civil establece en sus escrituras constitutivas la forma de distribución de ingresos entre los socios en forma precisa y distinta para cada uno de ellos, en cambio en la sociedad anónima por tratarse de sociedades de capital y en las cuales se acostumbra a distribuir utilidades en función al capital aportado en forma de dividendos, no existe esta disposición entre los aspectos contemplados en la Ley General de Sociedades Mercantiles como requisito de la escritura social, por lo que este aspecto que se ha mencionado es importante, deberá pactarse entre socios en un acuerdo paralelo a la escritura social, pudiéndose para ello elaborar un contrato de distribución de ingresos en función al esfuerzo y otras características personales otorgadas a la sociedad en forma individual.

En una sociedad civil deberá establecerse un procedimiento contable que nos permite identificar la parte que corresponde a cada socio de los ingresos percibidos, puesto que puede darse el caso de que cada negocio pudiera recibir porcentajes iguales los socios, porcentajes diferentes previamente establecidos o bien de determinados negocios solamente para los socios que intervinieron en él, con obligación de ceder una parte de ellos para los gastos administrativos de la sociedad, es decir, al existir diversas posibilidades contablemente deberá contarse con una estructura que permite una información concreta y oportuna, es decir en una sociedad civil se puede pensar que independientemente de la contabilidad individual para obtener los elementos de información sobre el ingreso de cada socio, la cantidad a -

favor de cada uno de ellos y los impuestos retenidos por los ingresos individuales y los que la sociedad pague por cuenta de cada socio. En una sociedad mercantil aunque esta información se requerirá para poder llevar a cabo la distribución de utilidades, como fiscalmente no se establece la obligación de tener que declarar en forma anticipada los porcentajes de distribución, no será necesario por este caso llevar una contabilidad individual pero fácilmente podría pactarse la distribución de ingresos en una forma combinada en cuanto al capital aportado y la actividad a desarrollar, es decir, por un pago recibiría dividendos como socio capitalista y por su esfuerzo recibiría honorarios o sueldos de acuerdo a la función que desarrolle dentro de la sociedad y para lo cual podría asignarse una función de acuerdo al nivel jerárquico dentro de la estructura de la sociedad que la permitiera equilibrar su ingreso de acuerdo a su aportación de relaciones y conocimientos.

En estas condiciones se hace más simple el establecimiento de un procedimiento contable para una sociedad mercantil que para una sociedad civil, sin que por ello haya necesidad de establecer cuentas especiales de una sociedad mercantil puesto como ya se dijo anteriormente los ingresos de cada persona estarían previamente fijados en forma preestablecida y sobre las cuales pagaría impuesto de acuerdo a la naturaleza de la percepción de esos ingresos y facilitaría para ello todo el control contable necesario para fijar lo que les corresponde.

### 2.3. PARA DISTRIBUCION DE UTILIDADES A SOCIOS, CONTROL DE DERECHOS Y CUMPLIMIENTO FISCAL.

Como ya quedó mencionado anteriormente de acuerdo a la estructura de la sociedad que se elige será la forma de registro contable de las utilidades para distribuirse individualmente. En el caso de una sociedad anónima el procedimiento para determinar las utilidades es similar para todo tipo de sociedades mercantiles, consiste en contro-

lar los ingresos totales y sus deducciones hasta llegar a una utilidad ajustada y que será la base para la aplicación de la tarifa anual del impuesto, y por lo que respecta a las utilidades repartidas a los socios éstas se afectarán hasta el momento en que se hagan pagos por dividendos sin tener por ello que reportar anticipadamente al fisco - sobre los porcentajes de utilidad que percibirán cada uno de ellos.

En cambio para una sociedad civil la estimación anticipada de -- las utilidades individuales es de importancia para informar al fisco, puesto que éstos deberán conocerse en forma anticipada a la terminación del ejercicio. El primer elemento de esta situación se lleva a -- cabo por la presentación de la declaración del ejercicio inmediato anterior, en cuya declaración deberán expresarse los porcentajes a que tendrán derecho cada uno de ellos y en el transcurso del ejercicio en los pagos provisionales deberán aplicarse estos porcentajes, para hacer el entero anticipado de cada socio. De igual forma al presentar -- la declaración anual deberá establecerse las cantidades que corresponden individualmente aún cuando no las recibiera, para que éstas sean acumulables en las declaraciones personales de cada uno de ellos con los demás ingresos que tuvieran en su calidad de personas físicas.

## CAPITULO III

### ASPECTOS QUE DERIVAN DE SU FORMA DE CONSTITUCION DE SOCIEDAD ANONIMA Y SOCIEDAD CIVIL.

#### 3.1. COMPARACION DE SU ESTRUCTURA LEGAL.

Como se dejó preciso en el capítulo I, al tratar las generalidades distintivas de las sociedades, las agrupaciones de contadores públicos se han venido constituyendo generalmente como sociedades civiles y recientemente como sociedades anónimas, por ello éstas dos formas legales de constitución son las más usuales, razón por la cual para estar en posibilidad de otorgar generalidades que posteriormente permitan llegar a conclusiones sobre la materia del presente trabajo, a continuación se presenta una comparación de los principales aspectos de ambas figuras legales y de donde, se desprenden las siguientes consideraciones fundamentales: La sociedad civil tiene conceptos encauzados a los socios como personas físicas, fijando responsabilidades ilimitadas, derechos personales de difícil transición, derechos intransferibles o limitativos y beneficios determinables en forma precisa por su esfuerzo personal, situación que no acontece con las sociedades mercantiles en las que destacan elementos legales que le otorgan personalidad con atributos propios que le dan vida independiente y distinta de la de los socios, es decir, en estas sociedades el elemento primordial es la aportación de capital, y las utilidades generadas se distribuyen mediante porcentajes homogéneos a los accionistas.

	<u>SOCIEDAD ANONIMA</u>	<u>SOCIEDAD CIVIL</u>
Naturaleza:	Mercantil:	Preponderantemente económico.
Número de Socios:	5 Mínimo, no hay máximo.	2 Mínimo, máximo limitado por sus características.
Capital Mínimo:	\$ 25,000.00	No hay.

	S.A.	S.C.
Requerimiento Legal:	Escritura Constituti <u>va</u> protocolizada.	Escritura Constitutiva -- protocolizada.
Exhibición de Capital:	20% Cuando se pague en efectivo. 100% Cuando se pague en bienes.	100% 100%
Pueden constituirse por Suscripción Pública:	Si	No
Deben contener características de idoneidad sus socios:	No	Si
Pueden emitir obligaciones para su financiamiento:	Si	No
Responsabilidad de los Socios:	Solo hasta sus aportaciones.	Ilimitada para los socios Administradores.
Pueden obtener créditos con su propia garantía:	Si (hipotecarios, prendarios, quirografarios).	Solo con la garantía personal de sus socios.
Títulos que amparan las aportaciones de capital:	Acciones	Partes Sociales
Son negociables:	Si	Con limitaciones
Aumentos de Capital:	Si	Limitado a las características de los Socios.
Debe modificarse la escritura social al aumentarse su capital:	Si, con excepción - si esta constituida como de capital variable.	Si; si se establece el capital social.
Existe Administrador Unico y Consejo de Administración:	Si, puede haber cualquiera de las dos posibilidades.	Normalmente funciona un Consejo de Administración.
Naturaleza de los Administradores:	Accionistas o extraños a la sociedad.	Siempre Socios.
Utilidades de la Sociedad:	Corresponden proporcionalmente al capital aportado.	Generalmente corresponden al trabajo realizado.

	S.A.	S.C.
Afectación del ISR sobre la distribución de Utilidades:	Se causa un impuesto provisional del 55% sobre los dividendos pagados en bienes o en efectivo para posteriormente acumularlos a los demás ingresos de los socios (Utilidades distribuidas). Tratándose de dividendos en acciones de la propia empresa, no existe retención ni acumulación.	Se causa sobre el total de la utilidad distribuable, se entregue o no a los socios (Utilidades distribuíbles). No existe la posibilidad de capitalización como con la S.A. que pueda estar exenta de retención.
Acuerdo para la distribución de utilidades:	El porcentaje lo aprueba la Asamblea Ordinaria de Accionistas y es igual a cada tipo de acción. Está en función del capital aportado.	Está en función del trabajo individual, tiempo trabajado y capital aportado.
Terminación de ejercicios sociales:	En cualquier fecha como se establece en la escritura constitutiva. El primer ejercicio no mayor de un año.	Obligatoriamente por disposición fiscal debe ser al 31 de diciembre de cada año.
Existe la obligación de notificar anticipadamente a la Secretaría de Hacienda la forma de distribución de utilidades?	No	Si, deberán hacerlo al principio de cada año.
Puede retirarse un socio:	Si	Diffícilmente y sólo en la forma prevista en la escritura de constitución.
Epocas de pagos provisionales:	Quinto, noveno y duodécimo.	Cuatrimstral: mayo, septiembre y enero del año siguiente.

	S.A.	S.C.
Determinación de la base para determinar cada pago provisional;	Utilidad estimada de la sociedad.	La utilidad determina da cuatrimestralmente para cada socio.
Disolución de las sociedades por muerte o incapacidad de un socio ¿ Puede desaparecer ?.	No	Si
Por renuncia de uno de los socios podría disolverse la sociedad ?.	No, salvo el caso que sean menos de cinco.	Si
En caso de muerte de uno de los socios y la sociedad continuara con los supervivientes, se deberá liquidar la parte del socio difunto a los herederos?.	No	Si
Los socios pueden percibir sueldos u honorarios por servicios a la propia sociedad?.	Si	No
Pueden constituirse como una sociedad de servicios:	Si	Si
Pueden dictaminar Estados Financieros? (Es una responsabilidad personal y como tal sólo podrían dictaminar los socios).	No	No
Naturaleza de su nombre o designación.	Denominación o Razón Social.	Razón Social

Las características descritas para su adecuación hacen necesario que las agrupaciones profesionales para lograr su objetivo y constituidas como sociedad anónima para aprovechar sus ventajas, de flexibilidad prevean en cláusulas de su escritura constitutiva los aspectos individualizados de las sociedades civiles, permitiéndose con ello -- que una sociedad anónima pueda convenientemente agrupar contadores públicos en ejercicio de su profesión.

Existe además de los aspectos de estructura legal antes mencionados otros que aparentemente podrían oponerse en la estructura de un despacho de contadores públicos en sociedad anónima y que a continuación se comentan para concluir con el planteamiento inicial de que nada se opone a ello.

### 3.2. CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

Un aspecto ocurrente en la forma de integración de un grupo social, es el que deriva del clausulado del código de ética profesional, existen opiniones de que un grupo de contadores públicos no pueden agruparse como sociedades anónimas por el hecho de que por Ley se caracteriza como una sociedad de índole mercantil, pero ahondando sobre el tema y buscando elementos que pudieran oponerse a esta posibilidad, no se encontró ninguna disposición legal sobre este particular, por ello a continuación se hace una mención al clausulado del código de ética profesional con el fin de comprobar o demostrar que en realidad nada se opone a que esta forma de sociedad se adopte por contadores públicos.

Los servicios que puede prestar el contador público en forma independiente, considerando la independencia en un sentido objetivo, es fundamentalmente un marco de la integridad intelectual del individuo. La independencia debe ser requerida por todo profesional, ya que ésta es la que le une a la contratación de su actuación, y no está sujeta a-

una vigilancia por supervisión.

Como el campo de actuación del contador público en el ejercicio libre de su profesión, es muy amplio, existiendo en la actualidad mayores posibilidades de actuación y no obstante que sea una profesión que tiene pocos años de existencia como tal ha venido creando una serie de áreas en las cuales su actuación en forma independiente es destacable, como ejemplo se pueden mencionar las áreas de auditoría interna, organización, establecimiento de sistemas contables, procesamiento de información, planeación, control financiero, presupuestos, consultoría fiscal, asesoría financiera, contabilidad general, etc.

Esta diversidad de áreas, como campo propicio para la actividad del contador público ha originado una especialización de la profesión con existencia desde hace tiempo, pero en la actualidad como cada una de ellas es más amplia, motiva que exista una especialización individual de los contadores y requiere que las agrupaciones de contadores cuenten con determinadas especializaciones dentro de la profesión y - más aún en algunos casos, la concurrencia de profesionales en otras ramas del conocimiento humano.

El rápido crecimiento de la práctica profesional de la contaduría durante los últimos años ha dado como resultado una formación a través de la práctica en las grandes firmas de contadores públicos en departamentos de auditoría, en servicios consultivos de impuestos, y de administración. El aumento en la demanda de reportes financieros - externos e internos, el aumento de la complejidad de las leyes impositivas y las oportunidades en el campo para los servicios de consultoría gerencial han hecho de la especialización una necesidad práctica más que únicamente una conveniencia administrativa.

El objeto primordial de una sociedad de contadores públicos deberá ser el prestar al público, como profesionales independientes, los servicios que comprenden los diferentes campos de la contaduría públi

ca, ya que es un hecho general, que se observa con gran claridad en - nuestro país, que tienen mayores oportunidades aquellas que ofrecen - una extensa gama de servicios que otras que se dedican exclusivamente a una sola especialización.

Ante la necesidad mencionada, cabe ahora la pregunta que en la - mayoría de los casos se hacen los que están iniciando su actividad -- profesional en la rama de contadores públicos ¿ De como deben de cons- tituirse ? convencidos de que para poder afrontar los requerimientos- de la clientela se deben sumar los esfuerzos y conocimientos para el- debido cumplimiento, y contar con el apoyo de unos a otros, para ello la primer norma que se comenta es el código de ética profesional y el cual en su artículo 1.02 establece que "rige la conducta del contador público en sus relaciones con el público en general, con el que patro- cina sus servicios (cliente o patrón) y sus compañeros de profesión, - y será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad, en especial la que cultive o la naturaleza de la retribución que per- ciba por sus honorarios".

Debido a lo anterior y pasando a la parte reglamentaria de la ac- tuación del contador público como profesional independiente, en su ar- tículo 2.03 establece que "el contador público podrá asociarse con -- otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones a fin de- estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien lo solicite. Esta asociación sólo podrá formarse si el contador público ostenta su responsabilidad personal e ilimitada. Cuando por la naturaleza del -- trabajo, el contador público debe recurrir a la asistencia de un espe- cialista y la participación de éste, en el trabajo, sea fundamental - para alcanzar los resultados previstos, el contador público asumirá - la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especia- lista y deberá informar claramente a su cliente las peculiaridades de esta situación".

Es decir el código de ética profesional no regula o impide la li

bertad en la asociación, no tipifica el tipo de sociedad que debe asociarse, deja en libertad a los integrantes de elegir. Al mencionarse no quiere decir que su disposición sea en el sentido de constituirse como una asociación civil, ya que como se menciona en el capítulo I respecto a la asociación civil, ésta no es preponderantemente económica, es decir no persiguen fines de lucro, por lo que una firma profesional no tiene la posibilidad de constituirse como asociación. Para precisar este aspecto se recurrió al diccionario el cual define a la asociación, como "la acción de asociar o asociarse; conjunto de los asociados para un mismo fin" y asociado "como la persona que acompaña a otra en alguna comisión o encargo", es decir, la define como una agrupación o unión de personas. Como su definición es de carácter genérica y no específica como la que se busca, razón por la cual se considera que de ninguna forma podría oponerse la disposición del código de ética profesional a la estructura de sociedad anónima para un grupo de contadores públicos.

Continuando con el análisis de aquellos conceptos concurrentes - en el objetivo se comentará que este código en su artículo 2.05 "establece que la asociación profesional deberá darse a conocer con el nombre de uno o mas asociados que sean contadores públicos y sólo podrá ostentarse como firma de contadores públicos cuando tengan como finalidad ejercer en el campo de la contaduría pública y más del 50% de sus socios sean contadores públicos; en este caso, deberán exigir a sus miembros no contadores públicos el respeto a las normas contenidas en el código de ética, en todo aquello que le sea aplicable".

Sobre el nombre de la sociedad, además establece que los socios fallecidos podrán continuar apareciendo en la razón social de la firma a que hayan pertenecido.

Comentando este artículo se mencionará que tanto en la sociedad anónima como en la sociedad civil se puede considerar en su razón social el nombre de los principales socios como por ejemplo: Contadores

Públicos Pellicer, Avalos y Asociados, S.A. de C.V., 6 Contadores Públicos Pellicer, Avalos y Asociados, S.C., por lo que es factible en ambos casos.

Por lo que respecta a la parte relativa a que más del 50% de sus socios deberán ser contadores públicos, no se considera que existan inconvenientes sobre este particular, puesto que en esencia y de acuerdo a lo que se ha venido mencionando, el trabajo va encaminado a la estructura de un despacho de contadores públicos de acuerdo a nuestro código de ética profesional y agregando aún más entre los objetivos que se buscan con este trabajo de que sirva de una orientación a otros profesionistas, se cree que todos estos aspectos concuerdan para la realización del fin.

Es importante en este caso destacar la última parte del artículo anterior en el sentido de que el nombre de los socios fallecidos podrán seguir apareciendo en la razón social de la firma a que haya pertenecido, puesto que este aspecto es aplicable en una sociedad anónima aún sin establecerse en la escritura constitutiva de una sociedad anónima, en cambio, de constituirse una sociedad civil este concepto es motivo de disolución si no se prevé en el pacto social.

Por lo que respecta a la responsabilidad del socio se debe mencionar que el código de ética profesional al que se ha referido es aplicable a todo contador público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas. Abarcan también a los contadores públicos que además ejercen otra comisión y más aún, este código establece que las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e informes por quienes posean título de contador público debidamente registrado, es decir, es una responsabilidad personal que de ninguna forma tiene relación con el tipo de sociedad que los agrupe.

En adición a los conceptos expuestos y que de alguna forma están relacionados con la materia del presente trabajo, se debe recordar -- que esta reglamentación sirve de guía a la acción moral, y además con tiene la intención para que sus integrantes cumplan con la sociedad, - la sirvan con lealtad y diligencia y con respeto a la profesión.

### 3.3. OTRAS DISPOSICIONES

Ante comentarios diversos que se recibieron en el censo de o- piniones al elaborar el mencionado trabajo, se obtuvieron críticas de que la constitución en sociedad anónima se contraponía a lo estableci- do en la Ley de Profesiones y en los estatutos del Instituto de Conta- dores Públicos así como lo establecido por el Código Fiscal con res- pecto a los dictámenes de contadores públicos, por ello se analizan - estas disposiciones de carácter legal, no encontrando disposiciones - sobre este particular, detectando solamente algunas disposiciones de- tipo general sobre el dictamen en el Código Fiscal, pero ninguna rela- cionada en forma directa o indirecta sobre la forma de constitución, - por ello brevemente se hace un comentario sobre el dictamen a que se refiere la mencionada disposición legal relacionado con materia impo- sitiva.

En el artículo 52, el Código Fiscal de la Federación vigente es- tablece que "los hechos afirmados en los dictámenes formulados por -- contadores públicos sobre estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así co mo en las declaraciones que dichos contadores formulen respecto de -- sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba de contrario y -- siempre que reúnan los requisitos siguientes:

I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante - las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán - obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan -

títulos de contador público registrado en la SEP y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

II.- Que el dictamen se formule de acuerdo a las disposiciones del reglamento de este código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia, e imparcialidad profesional del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

III.- Que el contador público emita conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión fiscal del contribuyente, en la que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento de este código".

Como se observa, dentro de la limitación legal para llevar a cabo el dictamen no se establece como requisito la forma de constitución sólo menciona las características y responsabilidad de un contador público para su dictamen, es decir, es exactamente lo mismo que anteriormente mencionamos al describir las disposiciones del código de ética relacionadas con este aspecto.

Ahondando en lo anterior, menciona que "cuando un contador público no de cumplimiento a las disposiciones referidas, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta tres años los efectos de su registro". Es decir insiste y precisa que la responsabilidad es directa del contador público como persona, en forma individual y nunca como miembro de una sociedad.

Si se analiza el reglamento del Código Fiscal en lo relacionado al dictamen para efectos fiscales, no menciona como impedimento el hecho de su forma de constitución; los impedimentos están basados exclusivamente en los aspectos que de alguna forma podrían limitar su independencia y realizar algunas actividades que de alguna forma pudieran influir en su opinión, como en el caso de actuar como agente o corre-

dor de bolsa de valores, como funcionario o empleado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de las dependencias fiscales de las entidades federativas coordinadas, reciba participación directa a su función, o se encuentre vinculado en cualquier forma con el contribuyente que le impida independencia e imparcialidad de criterio, pero nunca establece un impedimento en razón de su forma de constitución.

Complementando el examen a las disposiciones legales, la Ley de Profesiones, reglamentaria del artículo 5º constitucional, relativo al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal, en su artículo 40, establece que "los profesionistas podrán asociarse para ejercer, ajustándose a las prescripciones de las leyes relativas; pero la responsabilidad en que incurran será siempre individual". Es decir al igual que las disposiciones anteriormente comentadas, ésta permite — las agrupaciones profesionales sin precisar como obligación alguna — forma legal de agrupación, puesto que para ello la importancia estriba en la responsabilidad individual del profesionista.

Con lo expuesto se considera haber agotado el examen de aquellas disposiciones que de alguna forma pudieran impedir que una agrupación de contadores públicos se agrupen en sociedad anónima, es más, en base a consultas, a la evaluación en la toma de opiniones de personas que de alguna forma pudieran tener conocimientos sobre este particular, se pudo obtener un consenso de que la estructura legal en base a una sociedad anónima es lo más conveniente, lo más flexible, y lo cual se pudo comprobar con las estadísticas que se levantaron en los medios que estuvieron al alcance.

#### 3.4. INVESTIGACION COMPLEMENTARIA

Con la experiencia obtenida en los inicios de esta idea y que — fue lo que motivo llevar a cabo una tesis que pudiera servir de consulta para aquellas personas que desean agruparse en sociedades profe

sionales. En aquella ocasión se recibió un antagonismo total a la idea, en virtud de que los oponentes se dejaron llevar por la costumbre, por lo usual, y porque los elementos que justifican en la actualidad la conveniencia de estructura de una sociedad anónima son recientes. Ante ésta situación la investigación se basa en una serie de consultas llevadas a cabo entre contadores públicos. Recurriendo a contadores agrupados en sociedades civiles y algunos constituidos como sociedades anónimas, siendo más amplia la entrevista a las personas del primer grupo, por ser más numerosas. Las conclusiones de esta actuación fueron las siguientes:

1.- A la fecha existe un mayor número de sociedades civiles de contadores públicos que las constituidas como sociedades anónimas.

2.- Las sociedades civiles visitadas datan de una antigüedad mayor de tres años, en cambio las sociedades anónimas fueron posteriores. De estas últimas una era antigua y fue constituida así para tener un giro más amplio a fin de poder realizar otras actividades compatibles, pero no exclusivas, del contador público.

3.- Algunos miembros de la sociedad civil expresaron sus puntos de vista y que sirvieron de base a su elección legal, pero con algunas preguntas que se les hicieron y que estaban encaminadas a obtener de ellas una opinión actualizada, estuvieron de acuerdo en que la escritura legal como sociedad anónima era lo más conveniente en épocas actuales.

4.- De la mayoría de ellos se obtuvo el consenso de que nada se oponía a la estructura de un despacho de contadores públicos como sociedad anónima.

5.- Los que manifestaron su convencimiento de que lo mejor era una sociedad anónima, expresaron su pensamiento, en principio, de cambiar a sociedad anónima, pero esto, de realizarse lo harían en el mo-

mento en que sus actividades lo justificaran.

6.- Que esta forma de integración es aplicable para todo tipo de agrupaciones profesionales no siendo por lo tanto exclusiva del contador público.

Otro elemento que se utilizó para conocer el porcentaje de integración, según el tipo de sociedades, fué el directorio telefónico, - el cual en su sección amarilla comprende en la clasificación de contadores a 1,558 usuarios clasificados, de los cuales 216 son sociedades y 1,342 personas físicas. De las sociedades 187 estaban constituidas como sociedades civiles y 25 constituidas como sociedades anónimas.

Como se observa el porcentaje mayor lo constituyen las sociedades civiles de las cuales se seleccionaron las que se entrevistaron y cuyos resultados se han comentado.

Ante el deseo de presentar un trabajo debidamente respaldado en opiniones e información, además se recurrió al registro público de la propiedad en su sección del registro de sociedades civiles y asociaciones, habiendo conseguido el acceso a sus archivos y en el que se pudo observar que el mayor número de ellas eran sociedades civiles, - pero se obtuvieron comentarios de la encargada, que recientemente han recibido un mayor incremento los registros de sociedades profesionales constituidas como sociedades anónimas, aspecto que se menciona -- sin comprobar puesto que es difícil determinar el número de sociedades anónimas para este giro en virtud de que no tienen clasificadas a las sociedades por su actividad, situación que de igual forma se detecta en el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. puesto que se obtuvo la información relativa a que tipo de sociedades pertenecían sus afiliados.

Por estas razones no se está en posibilidad de mostrar numéricamente a las sociedades, pero sí se puede manifestar como resultado de

la investigación, las opiniones de otras personas y que de alguna forma permita tener la certeza de que la problemática deriva de la costumbre, en el sentido de que lo ideal eran las sociedades civiles, ha tenido cambios y actualmente se observa una preferencia a las sociedades anónimas.

#### CAPITULO IV

### CASO PRACTICO PARA EJEMPLIFICAR EL ASPECTO CONTABLE Y FISCAL DE ACUERDO A LA NATURALE ZA DE SU CONSTITUCION.

#### 4.1. PRESENTACION DEL CASO

Para estar en posibilidad de ilustrar el efecto fiscal que tiene la organización de un despacho de contadores públicos como sociedad anónima que la Ley del Impuesto Sobre la Renta denomina sociedad mercantil y como sociedad civil considerada por la propia ley como persona moral con fines no lucrativos, a continuación se presenta un caso práctico en el que se aplicarán ambas situaciones, todo ello para llegar a un resultado fiscal aplicando las disposiciones fiscales del caso y para clarificar conceptos se empezará con una comparación de los aspectos fiscales entre ambas sociedades:

#### A.- DE LAS SOCIEDADES

#### SOCIEDAD ANONIMA

#### SOCIEDAD CIVIL

#### IMPUESTOS A CARGO

#### - IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Denominación otorgada por la ley.

Sociedades Mercantiles.

Personas morales con fines no lucrativos.

Título al que corresponde.

II

III

Artículos Aplicables

10 a 67

68 a 73

Pueden tener pérdida fiscal

SI

No

	S.A.	S.C.
Pueden amortizar -- perdidas.	Sí	No
Tienen deducción - adicional (Art.51)	Sí	No
Tienen depreciación acelerada sobre in- versiones nuevas.	Sí	No
Pagos Provisionales I.S.R.	Sí: sobre la utili- dad proporcional es timada de la socie- dad.	Sí: sobre la utili- dad cuatrimestral - por cada socio.
Naturaleza del Pago.	Por sí misma.	Por cuenta de los - socios.
Fecha máxima de en- tero.	A mas tardar el día 15 de los meses 5°, 9° y 12°.	Cuatrimestral al -- día último de mayo, septiembre y enero.
Formas utilizadas.	HISR-1	HISR-1
Declaración Anual - de la sociedad -- (I.S.R.)	Sí	Sí
Formas Utilizadas.	HISR-95 y anexos HISR-96,97,98 y 112.	HISR-93 Sin anexos.
<u>- 1% SOBRE REMUNE- RACIONES PAGADAS.</u>		
Pago Provisional	Sí	Sí
Forma de Pago	Mensual	Bimestral
Fecha máxima de en- tero.	Día 15 de cada mes.	Día 31 de marzo, ma- yo, julio, septiem- bre, noviembre y e- nero del siguiente año.

	S.A.	S.C.
Formas Utilizadas	HISR-2	HISR-2
Declaración Anual	Sí	Sí
Fecha máxima de - Presentación.	Ultimo día enero.	Ultimo día enero.
Formas Utilizadas	HISR-90 y 91	HISR-90 y 91
<u>- 5% APORTACIONES AL INFONAVIT.</u>		
Pagos Provisionales.	Sí	Sí
Forma de Pago	Bimestral, conjuntamente con las declaraciones del I.S.P.T. y 1%	Bimestral
Fecha Máxima de - entero.	Los días 15 de marzo, mayo, julio, -- septiembre, noviembre y enero del siguiente año.	Día 31 de marzo, mayo, julio, septiembre y enero del año siguiente.
Formas Utilizadas	HISR-2	HISR-2
Declaración Anual	Sí	Sí
Fecha máxima de - Presentación.	28 de febrero	28 de febrero
Formas Utilizadas	HISR-90 y 91	HISR-90 y 91

IMPUESTOS RETENIDOS

- IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

	S.A.	S.C.
Por sueldos y salarios pagados --- (I.S.P.T.)	Sí	Sí
Forma de Pago	Mensual	Bimestral
Fecha máxima de entero.	A mas tardar dfa 15 de cada mes.	A mas tardar dfa 31 de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del siguiente año.
Formas Utilizadas	HISR-2	HISR-2
Declaración Anual	Sí	Sí
Fecha máxima de Presentación.	Ultimo dfa febrero	Ultimo dfa febrero
Formas Utilizadas	HISR-90 y 91	HISR-90 y 91
- <u>10% POR PAGOS DE HONORARIOS A PERSONAS FISICAS O SOCIEDADES CIVILES.</u>		
Estan obligados a retener.	Sí	Sí
Forma de entero.	Mensual	Bimestral
Fecha máxima de entero.	A mas tardar el dfa 15 del mes siguiente.	A mas tardar día 31 de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del siguiente año
Formas Utilizadas	HISR-1	
Declaración Anual	Sí	Sí

	S.A.	S.C.
Fecha máxima de - Presentación.	Ultimo día febrero	Ultimo día febrero
Formas Utilizadas	HISR-123	HISR-123
- <u>10% POR PAGOS DE ARRENDAMIENTO A PERSONAS - FISICAS O SOCIALES CIVILES.</u>	SI	SI
Forma de Pago	Mensual	Bimestral
Fecha máxima de - entero.	A más tardar el día 15 del mes siguiente.	A más tardar día 31 de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del siguiente año.
Formas Utilizadas	HISR-1	
Declaración Anual	SI	SI
Fecha máxima de - Presentación.	Ultimo día febrero	Ultimo día febrero
Formas Utilizadas	HISR-123	HISR-123
- <u>CONSTANCIAS DE RETENCION POR SUELDOS Y SALARIOS.</u>	SI	SI
Periodo de entrega	Anual	Anual
Fecha máxima de en- trega.	31 de enero	31 de enero

	S.A.	S.C.
Formas Utilizadas	HISR-5	HISR-5
- <u>CUOTAS OBRERO-PATRONALES AL IMSS.</u>		
Pago Provisional	Sí	Sí
Forma de Pago	Bimestral	Bimestral
Fecha máxima de - entero.	Día 15 de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre.	Día 15 de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre.
Formas Utilizadas	TE-50-02 Tesorería General.	TE-50-02 Tesorería General.
Pago Definitivo	Sí	Sí
Forma de Pago	Bimestral	Bimestral
Fecha máxima de - entero.	Día 15 de enero, - marzo, julio, septiembre y noviembre.	Día 15 de enero, -- marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre.
Formas Utilizadas	Cédula de liquidación de cuotas obrero-patronales. Tesorería General.	Cédula de liquidación de cuotas obrero-patronales. Tesorería General.
- <u>IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.</u>		
Pago Provisional	Sí	Sí
Período de Pago	Mensual	Mensual

	S.A.	S.C.
Fecha máxima de - entero.	Dfa 20 de cada mes	Dfa 20 de cada mes
Formas Utilizadas	HIVA-1	HIVA-1
Declaración Anual	Sf	Sf
Fecha máxima de - entero.	Ultimo dfa marzo	Ultimo dfa marzo
Formas Utilizadas	HIVA-4	HIVA-4

B.- DE LOS SOCIOS

Título a que co- rresponde.	VII	X
Artículos corres- pondientes.	120 a 124	132 a 135
- <u>IMPUESTO SOBRE</u> <u>DIVIDENDOS O -</u> <u>GANANCIAS DIS-</u> <u>TRIBUIBLES.</u>	Sf	No
- <u>IMPUESTO SOBRE</u> <u>UTILIDADES DIS-</u> <u>TRIBUIBLES.</u>	No	Sf
¿Cuándo se causan Impuestos?	Quando se distribu- yan en efectivo y bienes.	Quando se determinan en la declaración - anual (utilidades - distribuidas).
¿Tienen partidas deducibles?	Ninguna	Ninguna

	S.A.	S.C.
Tasa de retención	55%	La sociedad efectúa pagos provisionales calculados individualmente por cada socio, aplicando la tarifa del Art.86
Artículos que los establecen.	123	69
Las utilidades re invertidas, causan impuesto.	No	Si
- <u>RETENCION SOBRE HONORARIOS COBRADOS.</u>		
Están sujetos a - la retención del 10% cuando perciben ingresos por honorarios?	No	Si
- <u>RETENCION SOBRE ARRENDAMIENTOS COBRADOS.</u>		
Están sujetos a - retención del 10% cuando perciben - ingresos por arrendamiento?	No	Si

Para estar en posibilidad de cumplir con las disposiciones fiscales específicas para cada uno de ellos, se establecerán registros operativos específicos para la sociedad mercantil y otros para la socie-

dad civil con ello se trata de mostrar los principales aspectos que -  
diferencian un caso del otro y sólo en aquellas situaciones que se re  
quiera una ilustración de la operación será cuando se haga un comenta  
rio sobre cada particular.

## 4.2. CARACTERISTICAS GENERALES DEL PROBLEMA A DESARROLLAR

Estado de Situación FinancieraAl 31 de Diciembre de 1984ACTIVO

## Circulante

Bancos	1'520,000.00	
Clientes	500,000.00	
Deudores Diversos	55,000.00	
Docum. por Cobrar	<u>1'332,500.00</u>	3'407,500.00

## Fijo

Mob. y Eq. Ofic.	1'825,000.00	
Deprec. Eq. Ofic.	<u>(182,500.00)</u>	1'642,500.00

## Diferido

Gts. de Instalac.	1'500,000.00	
Amort.Gts.Instac.	<u>(75,000.00)</u>	<u>1'425,000.00</u>

TOTAL ACTIVO

\$ 6'475,000.00PASIVO

## Circulante

Acredores Diver.	125,000.00	
Docum. por Pagar	<u>700,000.00</u>	825,000.00

## Capital

Patrim. o Cap.Soc.	5'000,000.00	
Uti.Dist. o Utilid. del Ejercicio	<u>650,000.00</u>	<u>5'650,000.00</u>

TOTAL PASIVO

\$ 6'475,000.00

OPERACIONES DURANTE 1985.

Las operaciones realizadas durante el ejercicio social de 1985 - fueron las siguientes:

- 1.- Facturación 15'000,000.00
- 2.- Cobranzas efectuadas de la facturación 14'500,000.00
- 3.- El total de erogaciones como gastos ascendió a 9'000,000.00

4.- Las inversiones realizadas durante el periodo fueron:

Equipo de cómputo	3'000,000.00
Mob. y Eq. de oficina	2'000,000.00
Eq. de transporte	5'500,000.00

- 5.- El pasivo por la compra de las diversas adquisiciones ascendió a 1'500,000.00 al 31 de diciembre de 1985, por los cuales se firmaron documentos.
- 6.- Se realizó una aportación adicional de los socios por 2'500,000.00 los cuales fueron suscritos en forma proporcional a sus aportaciones originales.
- 7.- La integración de la aportación inicial de los socios fué la siguiente:

Socio A	1'100,000.00
" B	600,000.00
" C	820,000.00
" D	1'500,000.00
" E	<u>980,000.00</u>
	5'000,000.00

- 8.- En el convenio previo a la constitución de la sociedad, los socios pactaron repartirse las utilidades de la sociedad en la forma siguiente: 50% a distribuirse en proporción al esfuerzo realizado por cada uno de ellos y el 50% restante en proporción al capital aportado.
- 9.- Se estableció una entrega mensual a cada socio de 75,000.00-

el cual se manejó en la forma siguiente; en el caso de sociedad anónima los 75,000.00 mensuales fueron asignados como sueldos a los socios y por lo tanto se encuentran considerados dentro del rubro de gastos generales; en el caso de la sociedad civil esas cantidades se entregarán a cuenta de utilidades, por lo cual debe deducirse la partida de gastos generales.

10.- El importe del IVA pagado hasta el mes de noviembre ascendió a 1'500,000.00.

#### 4.3. DESARROLLO DEL EJEMPLO PARA LA SOCIEDAD CIVIL

Efecto Contable de cada una de las Operaciones Descritas.

- 1 -

##### Asientos por Apertura

BANCOS	1'520,000.00	
CLIENTES	500,000.00	
DEUD. DIVERSOS	55,000.00	
DOCUMENTOS POR COBRAR	1'332,500.00	
MOB. Y EQ. DE OFNA.	1'825,000.00	
GTS. DE INSTALACION	1'500,000.00	
ACRED. DIVERSOS		125,000.00
DOCUM. POR PAGAR		700,000.00
RESER.DE DEP.MOB. Y EQ.OFNA.		182,500.00
RESER.DE AMORT.GTOS. INSTA.		75,000.00
PATRIMONIO		5'000,000.00
UTILIDAD DISTRIBUIBLE		650,000.00

- 2A -

## Asiento por la Facturación

(CO) RECIBOS PENDIENTES DE COBRO	17'250,000.00	
(CO) RECIBOS EN REVISION		17'250,000.00

Para control de los recibos expedidos, se manejan cuentas de orden que incluye IVA y al momento de su cobranza cuando se considera ingreso en los términos del artículo 68 en el que en su segundo párrafo menciona la suma de los ingresos obtenidos, tratamiento similar al establecido por el artículo 84 sobre los ingresos por honorarios y en el que en su última parte precisa, que se calculará el impuesto hasta el año de calendario en que sean cobrados.

- 2B -

## Asiento por la Cobranza

CLIENTES	16'675,000.00	
(CO) RECIBOS EN REVISION	16'675,000.00	
BANCOS	16'675,000.00	
INGRE. POR HONORARIOS		14'500,000.00
IVA POR PAGAR		2'175,000.00
(CO) RECIBOS PENDIENTES DE COBRO		16'675,000.00
CLIENTES		16'675,000.00

- 3 -

## Registro de las erogaciones por gastos

GASTOS GENERALES	4'500,000.00	
IVA ACREDITABLE	675,000.00	
ANTICIPO A SOCIOS	4'500,000.00	
BANCOS		9'675,000.00

- 4 -

## Registro de las inversiones en activos fijos:

EQUIPO DE COMPUTO ELECTRONICO	3'000,000.00	
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	2'000,000.00	
EQUIPO DE TRANSPORTE	5'500,000.00	
DOCUMENTOS POR PAGAR		1'500,000.00
BANCOS		9'000,000.00

- 5 -

## Registro de la aportación adicional de los socios

BANCOS	2'500,000.00	
PATRIMONIO		2'500,000.00

- 6 -

## Registro Pagos Provisionales

I.S.R. PAGOS PROVISIONALES	300,000.00	
BANCOS		300,000.00

- 6B -

IVA PAGADO	1'500,000.00	
------------	--------------	--

BANCOS	1'500,000.00
--------	--------------

- 7 -

Depreciación sobre inversiones de acuerdo a los porcentajes normales.

GASTOS GENERALES	2'232,500.00	
Dep. Mob. y Eq.	382,500.00	
Dep. Eq. Transp.	1'100,000.00	
Dep. Eq.Comp.Elect.	750,000.00	
RESERV.DEP. ACUM.		2'232,500.00
Dep. Mob. y Eq.	382,500.00	
Dep.Eq.de Transp.	1'100,000.00	
Dep.Eq.Comp.Elect.	750,000.00	

- 8 -

Amortización sobre gastos de instalación por 1985.

GASTOS GENERALES	75,000.00	
RESERV. AMORT. PARA GTS. DE INSTALACION		75,000.00

- 9 -

Determinación de la utilidad del ejercicio.

INGRESOS POR HONORARIOS	14'500,000.00	
GASTOS GENERALES		6'807,500.00
PERDIDAS Y GANANCIAS		7'692,500.00

- 10 -

Determinación de la Utilidad Gravable.

En este caso la utilidad contable corresponde a la utilidad gravable.

Por lo tanto el impuesto a pagar por cuenta de socios sería el siguiente, considerando para ello, para simplificar la resolución del ejemplo, porcentajes similares a los de su participación en las aportaciones de capital.

Socio	%	Utilidad	Ingreso Gravable (utilidad menos Sal.Mfn)	Impuesto
A	22%	1'692,350.00	1'265,360.00	181,797.44
B	12%	923,100.00	496,110.00	40,383.39
C	16%	1'230,800.00	803,810.00	87,003.08
D	30%	2'307,750.00	1'880,760.00	337,085.40
E	20%	1'538,500.00	1'111,510.00	147,081.55
	100%	7'692,500.00	5'557,550.00	793,350.86
			Menos: Pagos Provisionales	300,000.00
				493,350.86

ADEUDOS DE SOCIOS POR  
I.S.R.

493,350.86

ACREEDORES DIVERSOS  
I.S.R.

493,350.86

COMENTARIOS DEL EFECTO DE UTILIDADES E IMPUESTOS:

1.- La utilidad contable igual a la distribuible ascendió a ---

\$ 7'692,500.00.

- 2.- Los socios durante el ejercicio retiraron a cuenta de utilidades la cantidad de \$ 4'500,000.00
- 3.- Los impuestos a cargo de socios importaron \$ 793,350.86 sobre los cuales la sociedad cubrió como pagos provisionales - \$ 300,000.00
- 4.- Considerando los anticipos por \$ 4'500,000.00 y el importe de impuestos definitivos a cargo de los socios mencionados - en el punto anterior, resulta que la sociedad ha cubierto - \$ 5'293,350.86 en total, quedando por lo tanto a disposición de los socios \$ 2'339,149.14
- 5.- Para efectos de comparación con el resultado del registro en la sociedad anónima, esta utilidad se conserva en la sociedad para incrementar su patrimonio.

#### 4.4. DESARROLLO DEL EJEMPLO PARA LA SOCIEDAD ANONIMA

Efecto Contable de cada una de las Operaciones Descritas.

- 1 -

Asiento por Apertura

BANCOS	1'520,000.00	
CLIENTES	500,000.00	
DEUD. DIVERSOS	55,000.00	
DOCUMENTOS POR COBRAR	1'332,500.00	
MOB. Y EQ. DE OFNA.	1'825,000.00	
GTS. DE INSTALACION	1'500,000.00	
ACRED. DIVERSOS		125,000.00
DOCUM. POR PAGAR		700,000.00

RESER.DE DEP.MOB. Y EQ.OPNA.	182,500.00
RESER.DE AMORT.GTOS. INSTAL.	75,000.00
CAPITAL SOCIAL	5'000,000.00
UTILIDAD DEL EJERCICIO	650,000.00

- 2A -

Asiento por Facturación

CLIENTES	17'250,000.00	
INGRESOS POR HONORARIOS		15'000,000.00
IVA POR PAGAR		2'250,000.00

- 2B -

Asiento por la Cobranza

BANCOS	16'675,000.00	
CLIENTES		16'675,000.00

- 3 -

Registro de las Erogaciones por Gastos

GASTOS GENERALES		
DIVERSOS	4'500,000.00	
IVA ACREDITABLE	675,000.00	
GASTOS GENERALES		
SUELDOS	4'500,000.00	
BANCOS		9'675,000.00

- 4 -

Registro de las Inversiones en Activo Fijo

EQUIPO DE COMPUTO	3'000,000.00	
MOBILIARIO Y EQUIPO	2'000,000.00	
EQUIPO DE TRANSPORTE	5'500,000.00	
DOCUMENTOS POR PAGAR		1'500,000.00
BANCOS		9'000,000.00

- 5 -

## Registro de la Aportación adicional de los socios

BANCOS	2'500,000.00	
CAPITAL SOCIAL		2'500,000.00

- 6A -

IVA PAGADO	1'500,000.00	
BANCOS		1'500,000.00

- 6B -

## Registros Pagos Provisionales

I.S.R. PAGOS PROVISIONALES	300,000.00	
BANCOS		300,000.00

- 7A -

Depreciación sin inversiones en el que se considera para efectos financieros y fiscales los porcentajes máximos normales autorizados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

GASTOS GENERALES	2'232,500.00
Dep. Mob. y Eq.	
10% \$3'825,000.00	382,500.00
Dep. Eq. de Transp.	
20% \$5'500,000.00	1'100,000.00
Dep. Eq. de Comp.	
25% \$3'000,000.00	750,000.00
RESERV. DEP. MOB. Y EQ.	382,500.00
RESERV. DEP. EQ. TRANSP.	1'100,000.00
RESERV. DEP. EQ. COMP.	750,000.00

- 7B -

Depreciación fiscal en cuentas de orden de conformidad - al artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del 1° de marzo de 1984, para cumplir con la Fracción IV del artículo 24 de la Ley en el sentido de que esten debidamente registradas - en contabilidad; se deberá efectuar el registro de la deducción por Depreciación Acelerada en cuentas de orden, - en el caso de que su importe no coincida con el cargo a resultados contabilizados para efectos financieros. El incumplimiento de esta disposición tendrá como efecto - el rechazo de la deducción, por lo menos, por el excedente no contabilizado.

Para este caso se establecerá un juego de las siguientes 3 cuentas de orden:

Cuenta de orden deudora "ACTIVO DEPRECIABLE" con la que se controlará el total de la inversión de activo fijo y solo se abonará cuando se de baja algún activo depreciable y al finalizar la depreciación.

Contra la anterior cuenta se manejarán dos cuentas de orden acreedoras:

"DEPRECIACION FISCAL POR EFECTUAR" que recibirá como primer abono el importe total de la inversión por depreciación y se cargará la depreciación fiscal, a fin de que su saldo muestre la depreciación fiscal por efectuar, y

"DEPRECIACION FISCAL EFECTUADA" que recibirá como abonos los importes cargados en la cuenta anterior por concepto de depreciación fiscal periódica, a fin de que su saldo muestre lo depreciado fiscalmente.

En tales condiciones el registro se efectuará en la siguiente forma:

Para registrar el total del mobiliario y equipo de oficina.

ACTIVO DEPRECIABLE

Mob. y Equipo	3'825,000.00	
DEP. FISCAL POR EFECTUAR		3'825,000.00

Para registrar la depreciación de 1984 y 1985

DEP. FISCAL POR EFECTUAR	1'365,000.00	
Por 1984 10% \$1'825,000	182,500.00	
Por 1985 10% \$1'825,000	182,500.00	
Por 1985 50% \$2'000,000	1'000,000.00	
DEP. FISCAL EFECTUADA		1'365,000.00

Para registrar equipo de transporte.

ACTIVO DEPRECIABLE

Eq. de Transporte	5'500,000.00	
DEP. FISCAL POR EFECTUAR		5'500,000.00

Para registrar su depreciación fiscal por 1985.

DEP. FISCAL POR EFECTUAR

Por 1985 50% de \$5'500,000.00	2'750,000.00	
DEP. FISCAL EFECTUADA		2'750,000.00

Para registrar equipo de cómputo.

ACTIVO DEPRECIABLE

Equipo de cómputo	3'000,000.00	
DEP. FISCAL POR EFECTUAR		3'000,000.00

Para registrar su depreciación fiscal por 1985.

DEP. FISCAL POR EFECTUAR

Por 1985 50% de \$3'000,000.00	1'500,000.00	
DEP. FISCAL EFECTUADA		1'500,000.00

- 8 -

Amortización de gastos de instalación por 1985.

GASTOS GENERALES

Amort. Gtos. de Inst.	75,000.00	
RESERV. PARA AMORTIZACION DE GASTOS DE INSTALACION		75,000.00

- 9 -

## Determinación de la utilidad del ejercicio.

INGRESOS POR HONORARIOS	15'000,000.00	
GASTOS GENERALES		11'307,500.00
PERDIDAS Y GANANCIAS		3'692,500.00

## DETERMINACION DE LA UTILIDAD GRAVABLE:

## DEDUCCIONES ADICIONALES

Diferencias de Depreciación

		Fiscal	Financiero	Diferencia
Por Mob. y Eq.	2'000,000.00	1'000,000.00	200,000.00	800,000.00
Por Eq. de Transp.	5'500,000.00	2'750,000.00	1'100,000.00	1'650,000.00
Por Eq. de Cómputo	3'000,000.00	1'500,000.00	750,000.00	750,000.00
				Total Diferencia
				3'200,000.00

Deducción Adicional Artículo 51

Determinación de la deducción adicional (Art. 51). Se considera para efectos de ilustración un factor para 1984 de 2.2320 y para 1985 0.60, igual que como lo establece la resolución miscelánea del 28 de febrero de 1985 para los dos últimos años.

## I.- DEPRECIACION DE LAS INVERSIONES

1984

Mob. y Eq.                      182,500.00 x 2.2320 = 407,340.00

1985

Mob. y Eq.	200,000.00	x	0.60	=	120,000.00
Eq. de Transp.	1'100,000.00	x	0.60	=	660,000.00
Eq' de C�mp.	750,000.00	x	0.60	=	450,000.00

Depreciación de las Inversiones 1'637,340.00

II.- PROMEDIO DEL ACTIVO FINANCIERO

Promedio Mensual de Depósitos Bancarios	1'250,000.00
Promedio Mensual de Cuentas por Cobrar	<u>1'387,000.00</u>
Promedio Activo Financiero	2'637,000.00

III.- PROMEDIO MENSUAL DE PASIVO FINANCIERO 1'250,000.00

Como el promedio del Activo Financiero excede al Promedio del Pasivo Financiero, en los términos de la Fracción IV del Art. 51, la:

DEDUCCION ADICIONAL IMPORTA \$ 1'637,340.00

RESUMEN PARA DETERMINAR LA SITUACION O PERDIDA FISCAL AJUSTADA.

Utilidad del Ejercicio	3'692,500.00
Menos: Diferencia de Depreciación	3'200,000.00
Deducción Adicional Art. 51	<u>1'637,340.00</u>
	<u>4'837,340.00</u>
PERDIDA FISCAL AJUSTADA	\$ 1'144,840.00

COMENTARIOS DEL EFECTO EN UTILIDADES E IMPUESTOS

1.- La utilidad financiera fue de \$3'692,500.00 y para efectos - fiscales se obtuvo pérdida por \$1'144,840.00

2.- Ante esta situación la sociedad no debe cubrir Impuesto Sobre la Renta por 1985, de tal forma que tiene a su favor el importe de pagos provisionales de 1985 por \$300,000.00, que podrá compensar o bien solicitar su devolución. Además procede compensar la pérdida fiscal ajustada con las utilidades del ejercicio inmediato anterior, de tal forma que deberá elaborarse una declaración complementaria por el ejercicio anterior (1984) en el que tuvo utilidad, a fin de amortizar parte de la pérdida y recuperar los impuestos correspondientes al mismo importe de utilidades del año inmediato anterior mediante la solicitud de devolución o compensación.

Una vez amortizada parte de la pérdida con las utilidades de 1984 por \$650,000.00 con la pérdida del último año de \$1'144,840.00, quedaría una pérdida de \$494,840.00 que podrá amortizarse con utilidades futuras de los siguientes cuatro ejercicios.

3.- Los derechos de los socios durante 1985 corresponden a los siguientes conceptos.

Sueldos Percibidos	\$4'500,000.00
Utilidad Financiera	3'692,500.00
Impuestos Recuperables (42% de 650,000.00) Por la amortización de Pérdida con la utilidad de 1984.	<u>273,000.00</u>
<b>SALDO A FAVOR DE LOS SOCIOS</b>	<b><u><u>\$8'465,500.00</u></u></b>

4.- Los impuestos pagados por los socios hasta antes de la distribución de utilidades fué de:

Sueldo Anual por Socio	900,000.00
Salario Mínimo por 1985	<u>426,990.00</u>
	\$ 473,010.00
	<u><u>                    </u></u>

Impuesto Anual 37,403.49 x 5 socios = 187,017.45

Esta será la única cantidad pagada si la utilidad no se distribuye como dividendos en efectivo. Para comparación con el caso de una sociedad civil la utilidad se capitaliza.

## 4.5. COMPARACION DE LOS PRINCIPALES RUBROS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE AMBAS SOCIEDADES.

## SOCIEDAD ANONIMA

Balanza de Comprobación al 31 de Diciembre de 1985

CUENTA	SALDOS		ASIENTOS DE AJUSTE		SALDOS AJUSTADOS	
	D	H	D	H	D	H
BANCOS	220,000.00				220,000.00	
CLIENTES	1'075,000.00				1'075,000.00	
DEUDORES DIVERSOS	55,000.00				55,000.00	
DOCUMENTOS POR COBRAR	1'332,500.00				1'332,500.00	
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	3'825,000.00				3'825,000.00	
EQUIPO DE COMPUTO	3'000,000.00				3'000,000.00	
EQUIPO DE TRANSPORTE	5'500,000.00				5'500,000.00	
GASTOS DE INSTALACION	1'500,000.00				1'500,000.00	
GASTOS GENERALES	9'000,000.00		2'207,500.00	11'307,500.00		
I.V.A. ACREDITABLE	675,000.00				675,000.00	
I.V.A. PAGADO	1'500,000.00				1'500,000.00	
I.S.R. PAGOS PROVISIONALES	300,000.00				300,000.00	
ACREDORES DIVERSOS		125,000.00				125,000.00
DOCUMENTOS POR PAGAR		2'200,000.00				2'200,000.00
RESERVA DEP. MOBILIARIO Y EQ. OFICINA		182,500.00		382,500.00		565,000.00
RESERVA DEP. EQUIPO DE COMPUTO				750,000.00		750,000.00
RESERVA DEP. EQUIPO DE TRANSPORTE				1'100,000.00		1'100,000.00
RESERVA AMORT. GASTOS DE INSTALACION		75,000.00		75,000.00		150,000.00
INGRESOS POR HONORARIOS		15'000,000.00	15'000,000.00			
I.V.A. POR PAGAR		2'250,000.00				2'250,000.00
CAPITAL SOCIAL		7'500,000.00				7'500,000.00
UTILIDAD DEL EJERCICIO 1984		650,000.00				650,000.00
PERDIDAS Y GANANCIAS				3'692,500.00		3'692,500.00
(CO) ACTIVO DEPRECIABLE			12'325,000.00		12'325,000.00	
(CO) DEPRECIACION FISCAL POR EFECTUAR			5'615,000.00	12'325,000.00		6'710,000.00
(CO) DEPRECIACION FISCAL EFECTUADA				5'615,000.00		5'615,000.00
SUMAS	27'982,500.00	27'982,500.00	35'247,500.00	35'247,500.00	31'307,500.00	31'307,500.00

## SOCIEDAD CIVIL

Balanza de Comprobación al 31 de Diciembre de 1985.

CUENTA	SALDOS		ASIENTOS DE AJUSTE		SALDOS AJUSTADOS	
	D	H	D	H	D	H
	BANCOS	220,000.00				220,000.00
CLIENTES	500,000.00				500,000.00	
DEUDORES DIVERSOS	55,000.00				55,000.00	
DOCUMENTOS POR COBRAR	1'332,500.00				1'332,500.00	
ANTICIPOS DE SOCIOS	4'500,000.00				4'500,000.00	
GASTOS DE INSTALACION	1'500,000.00				1'500,000.00	
GASTOS GENERALES	4'500,000.00		2'307,500.00	6'807,500.00		
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	3'825,000.00				3'825,000.00	
EQUIPO DE COMPUTO	3'000,000.00				3'000,000.00	
EQUIPO DE TRANSPORTE	5'500,000.00				5'500,000.00	
I.S.R. PAGOS PROVISIONALES	300,000.00				300,000.00	
I.V.A. ACREDITABLE	675,000.00				675,000.00	
I.V.A. PAGADO	1'500,000.00				1'500,000.00	
ADEUDOS DE SOCIOS POR I.S.R.			493,350.86			493,350.86
ACREEDORES DIVERSOS		125,000.00		493,350.86		618,350.86
DOCUMENTOS POR PAGAR		2'200,000.00				2'200,000.00
RESERVA DEP. MOBILIARIO Y EQ. OFICINA		182,500.00		382,500.00		565,000.00
RESERVA DEP. EQUIPO DE COMPUTO				750,000.00		750,000.00
RESERVA DEP. EQUIPO DE TRANSPORTE				1'100,000.00		1'100,000.00
RESERVA AMORT. GASTOS DE INSTALACION		75,000.00		75,000.00		150,000.00
INGRESOS POR HONORARIOS		14'500,000.00	14'500,000.00			
I.V.A. POR PAGAR		2'175,000.00				2'175,000.00
PATRIMONIO		7'500,000.00				7'500,000.00
UTILIDAD DISTRIBUIBLE 1984		650,000.00				650,000.00
PERDIDAS Y GANANCIAS				7'692,500.00		7'692,500.00
(CO) RECIBOS PENDIENTES DE COBRO	575,000.00				575,000.00	
(CO) RECIBOS EN REVISION		575,000.00				575,000.00
<b>SUMAS</b>	<b>27'982,500.00</b>	<b>27'982,500.00</b>	<b>17'300,850.86</b>	<b>17'300,850.86</b>	<b>23'975,850.86</b>	<b>23'975,850.86</b>



#### 4.6. COMENTARIOS SOBRE LOS RESULTADOS OBTENIDOS EN EL REGISTRO DE AMBAS SOCIEDADES.

1.- Clientes arroja una cifra superior en 575,000.00 en la sociedad anónima por honorarios pendientes de cobro e IVA incluido en la facturación por el hecho de tener que considerar como ingresos en la sociedad anónima el total de lo facturado y en cambio en la sociedad civil sólo se debe incluir realmente lo cobrado. Esta cifra aparece controlada en cuentas de orden.

2.- En la contabilidad de la sociedad civil se refleja el monto de los anticipos de socios por \$ 4'500,000.00, en cambio en la sociedad anónima estas entregas no aparecen como anticipos en virtud de — que fueron considerados como sueldos en gastos generales.

3.- Acreedores Diversos es superior en la sociedad civil en — \$ 493,350.86 por la provisión del I.S.R. que esta sociedad esta obligada a enterar por cuenta de sus socios sobre la utilidad distributable. Esta situación de impuesto no se presenta en la sociedad anónima puesto que se obtuvo pérdida fiscal ajustada y por las utilidades contables distribuíbles, estas se gravan hasta el momento en que la utilidad sea distribuida como dividendos en efectivo o especie.

4.- En lo que respecta a IVA por Pagar se refleja una cantidad mayor en la sociedad anónima por 75,000.00 por el impuesto correspondiente a la facturación que se encuentra pendiente de cobro, en la sociedad civil.

5.- En la sociedad civil se refleja como saldo de la cuenta Anticipo I.S.R. por Cuenta de Socios la cantidad de \$ 493,350.86 por la provisión de impuestos mencionada en el punto 3.

6.- La utilidad fiscal por el ejercicio se muestra superior en \$ 4'000,000.00 en la sociedad civil, aspecto contable que una vez — aplicados los anticipos e impuestos a cargo de los socios quedará en la forma siguiente:

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

PERDIDAS Y GANANCIAS DEL EJERCICIO		7'692,500.00
Menos: Pagos Provisionales I.S.R.	300,000.00	
Provisión I.S.R. Cta. de socios	493,350.86	
Anticipo de socios	<u>4'500,000.00</u>	<u>5'293,350.86</u>
UTILIDAD NETA A FAVOR DE SOCIOS		<u><u>2'399,149.14</u></u>

7.- Para la sociedad anónima la utilidad arrojada de -----  
\$ 3'692,500.00 representará en realidad una utilidad a favor de los -  
socios por el ejercicio, en la forma siguiente:

PERDIDAS Y GANANCIAS DEL EJERCICIO		3'692,500.00
Mas: Sueldos Percibidos	4'500,000.00	
Ajuste a las utilidades de ejer- cicios anteriores por impuestos recuperables por amortización o pérdida (42% de 650,000.00)	<u>273,000.00</u>	<u>4'773,000.00</u>
PRODUCTIVIDAD DE LOS SOCIOS EN EL EJERCICIO		<u><u>8'465,500.00</u></u>

8.- La repercusión fiscal sobre la utilidad determinada en ambas sociedades, es que en la sociedad civil la utilidad es después de impuestos por gravarse aún cuando ésta no se distribuya, en cambio en la sociedad anónima sólo se grava hasta su distribución como dividendo, por lo que considerando que la política financiera de la sociedad sea de capitalización, los socios no recibirán dividendos en efectivo solo los sueldos percibidos y por los cuales se les retuvo una cantidad individual de \$ 37,403.49.

## CONCLUSIONES

La unión de personas para prestar servicios profesionales puede formalizarse bajo la estructura de una sociedad civil o de una sociedad anónima, no obstante que en su definición la sociedad civil se -- considere con el carácter preponderantemente económico sin constituir una especulación comercial y a la sociedad anónima si se le otorgue -- el carácter comercial.

La preferencia observada en años anteriores de las agrupaciones profesionales para adoptar la estructura legal de sociedades civiles -- se debió a causas que actualmente han cambiado, siendo estas: las características de ser agrupaciones en las cuales los socios se obligan mutuamente a la combinación de recursos y esfuerzos, y fundamentalmente al carácter de no constituir una especulación comercial ni mercantil lo que las catalogaba exentas del impuesto sobre ingresos mercantiles.

Con la promulgación del Impuesto al Valor Agregado que derogó al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, se consideraron gravables los -- servicios, pero en uno de sus apartados, el artículo 15 establecía -- que no causaban este impuesto los servicios de carácter profesional, -- cuando su prestación requiriera títulos, conforme a las leyes, y siempre que fueran prestadas por personas físicas, organizaciones profesionales, asociaciones o sociedades civiles. Ante esta situación el -- trato fiscal a las sociedades civiles las hacían atractivas, puesto -- que no tenían la obligación de repercutir Impuesto al Valor Agregado a su clientela.

Con motivo de las modificaciones del 1º de enero de 1982 a la -- Ley del Impuesto al Valor Agregado, quedaron gravadas la totalidad -- de los servicios profesionales, exceptuando los servicios médicos, -- lo que hizo que estas sociedades tuvieran el mismo trato fiscal, ra-

zón por la cual ante esta igualdad la diferencia financiera entre una y otra estructura se fundamenta en las disposiciones del Impuesto sobre la Renta y las cuales a la fecha presentan características que hacen de la sociedad anónima la de mayor flexibilidad en el campo financiero y fiscal.

A las sociedades mercantiles la Ley del Impuesto sobre la Renta las considera como sujeto del mismo y a las sociedades civiles las cataloga como personas morales con fines no lucrativos y por lo cual el causante directo no es la sociedad sino los socios.

La sociedad civil no cuenta con un tratamiento preferencial en el aspecto del Impuesto sobre la Renta, en cambio para la sociedad mercantil se establecen algunas disposiciones fiscales que hacen atractiva esta estructura; una de ellas, es la permitida depreciación acelerada sobre nuevas inversiones en activos fijos; otro aspecto importante es el de la retención del 10% sobre honorarios cobrados que deberá retenerse a una persona física o a una persona moral con fines no lucrativos, y en cambio a la sociedad anónima no se le retiene.

Las sociedades civiles están gravadas en su utilidad neta obtenida al considerarla como utilidad distribuable aún cuando las reinviertan, en cambio en la sociedad mercantil la utilidad a favor de socios se grava hasta el momento en que son distribuidas en efectivo o bienes, es decir, el régimen impositivo fomenta la reinversión de utilidades en las sociedades mercantiles, en cambio en la sociedad civil, aún cuando la reinversión se efectúe las utilidades son gravables.

La Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce la disminución del valor adquisitivo de nuestra moneda considerando una deducción adicional a las utilidades en forma exclusiva a las Sociedades Anónimas y determinada en base a la depreciación de los activos y en función a -

la relación existente entre activos y pasivos financieros, aspecto -- que no otorga a las sociedades civiles.

La información contable necesaria para controlar los derechos de cada socio es más complicada en una sociedad civil que en una sociedad anónima, puesto que en la primera debe controlarse el porcentaje que a cada uno de ellos les corresponde de las utilidades en función al esfuerzo realizado, considerando el impuesto individual en cada pago provisional.

En las disposiciones legales del Código de Ética Profesional del Contador Público, la Ley de Profesiones y las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento no existe ningún impedimento para que una firma de Contadores Públicos pueda constituirse como sociedad anónima.

La estructura del presente trabajo lo hace actual y aplicable en cualquier ejercicio fiscal, como instrumento que orienta la acción. - Sin embargo en virtud del dinamismo de la vida económica de México, y sus necesarias Reformas en Materia Fiscal, es indispensable tomar en cuenta que habrán de observarse las Reformas Fiscales que en su momento surjan.

El contenido del presente Seminario se fundamenta en los ordenamientos fiscales conocidos hasta el mes de julio de 1985, por que su consulta, conclusiones y uso debe sujetarse a los alcances que dichos ordenamientos abarquen.

## BIBLIOGRAFIA

CODIGO CIVIL DE LA FEDERACION PARA EL DISTRITO FEDERAL

Editorial Porrúa  
Cuadragésima novena Edición  
México, D.F., 1981

CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
México, D.F., 1978

CONTABILIDAD DE LAS ASOCIACIONES CIVILES

C.P. Andrés Cue Vega  
Editorial Banca y Comercio  
Sexta Edición  
México, D.F., 1983

ESTUDIO COMPARATIVO DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES

C.P. Daniel Diep Diep  
Editorial Universitaria Potosina  
Primera Edición  
México, D.F., 1971

LEGISLACION FISCAL

C.P. Sara Gómez Valle  
Editorial Banca y Comercio  
Segunda Edición  
México, D.F., 1982

LEY FEDERAL DE IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES Y DISPOSICIONES  
CONEXAS

Editorial Porrúa  
Decimotercera Edición  
México, D.F., 1974

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES Y COOPERATIVAS

Editorial Porrúa  
Trigésimocuarta Edición  
México, D.F., 1981

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
Editorial Themis  
México, D.F., 1985

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
Editorial Biblio Sistemex  
México, D.F., 1985

LEY DE PROFESIONES  
Editorial Pac  
México, D.F., 1985

ORGANIZACION Y ADMINISTRACION DE UN DESPACHO PROFESIONAL DE CONTADORES  
PUBLICOS  
Tesis Profesional Universidad del Valle de México  
Xavier H. Enriquez Woodward  
México, D.F., 1972