



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

Facultad de Contaduría y Administración

**Principios Teóricos en Materia Fiscal,
Laboral y Contable de las Sociedades
Civiles**

**Seminario de Investigación Contable
Que para obtener el título de
LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a**

JOSE LUIS MARTINEZ ESPINOSA

ASESOR DEL SEMINARIO:

C.P. SALVADOR ROTTER AUBANEL



México, D. F.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

1997



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A Dios por estar en todo momento conmigo y haberme dado la oportunidad de llegar a este momento tan especial de mi vida en compañía de los seres que más amo.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y a la Facultad de Contaduría y Administración por haberme proporcionado una formación profesional, ética y moral.

INDICE

CONTENIDO	Pág.
INTRODUCCION	1
1. CONCEPTO DE PERSONA MORAL	3
2. CONCEPTOS PRINCIPALES DE LAS SOCIEDADES CIVILES	6
3. ESTRUCTURA LEGAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES	12
3.1 Escritura Constitutiva	12
3.2 Registro Federal de Contribuyentes	13
4. OBLIGACIONES FISCALES DE LAS SOCIEDADES CIVILES	16
4.1 Pagos Provisionales del Impuesto Sobre la Renta	17
4.1.1 Coeficiente de Utilidad	17
4.1.2 Determinación de la Utilidad Fiscal	19
4.2 Pagos Provisionales del Impuesto al Activo	21
4.2.1 Activos Financieros	21
4.2.2 Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos	23
4.2.3 Terrenos	24
4.2.4 Inventarios	25
4.2.5 Determinación de los Pagos Provisionales del Impuesto al Activo	25
4.3 Ejemplo práctico del cálculo de los Pagos Provisionales del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Activo	31
5. METODOS ALTERNATIVOS DE COMPENSACION DE IMPUESTO AL ACTIVO Y ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	38
5.1 Acreditamiento de Impuesto Sobre la Renta	39
5.2 Compensación de Impuesto al Activo pagado en exceso a Impuesto Sobre la Renta, pendiente de recuperar.	40

6. OPCION DE COMPENSAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL ACTIVO	47
7. PRINCIPIOS TEORICOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	51
8. CALCULO ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO AL ACTIVO (DEL EJERCICIO)	56
8.1 Impuesto Sobre la Renta	56
8.1.1 Cálculo anual del Impuesto Sobre la Renta.	57
8.2 Impuesto al Activo	61
9. TRATAMIENTO FISCAL Y CONTABLE DE LOS ANTICIPOS A SOCIOS	65
9.1 Características fundamentales del socio	65
9.2 Aspecto fiscal de los anticipos a socios	66
9.3 Aspecto contable de los anticipos a socios	69
10. PRINCIPALES ASPECTOS DE CARACTER LABORAL EN LAS SOCIEDADES CIVILES	79
10.1 Ley del Seguro Social	79
10.1.1 Riesgos de Trabajo	82
10.1.2 Enfermedades y Maternidad	85
10.1.3 Invalidez y Vida	86
10.1.4 Retiro, Cesantía en Edad Avanzada y Vejez	87
10.1.5 Guarderías y Prestaciones Sociales	87
10.2 Ley del INFONAVIT	88
10.3 Participación a los Trabajadores en las Utilidades	88
CONCLUSIONES	91
BIBLIOGRAFIA	93

INTRODUCCION

En la actualidad los constantes y variados cambios en las disposiciones de carácter impositivo han provocado incertidumbre y confusión, sobre todo en los contribuyentes.

Es exigencia entonces, que los profesionales de la materia dedicados a la interpretación y aplicación práctica de las leyes estén permanentemente actualizados, haciendo de esta labor una parte integral de su vida cotidiana allegándose de toda información documental disponible, como revistas especializadas, libros de texto, boletines, periódicos, etc., incluyendo por supuesto las mismas leyes que son las que determinan el problema a resolver y su solución respectiva.

También deberán compartir y escuchar otros puntos de vista diferentes al suyo, pues la unilateralidad de pensamiento puede conducir a razonamientos equivocados, aún cuando sea de manera no intencional.

A todo lo anterior se le tendrá que adicionar por fuerza la experiencia obtenida a través del tiempo y que resulta invaluable en los momentos de elegir la alternativa correcta de entre las que se tengan a disposición.

Particularmente el propósito fundamental de este estudio es proporcionar los aspectos básicos y fundamentales del manejo fiscal de las Sociedades Civiles, específicamente creadas para la prestación de "Servicios Profesionales".

Se resaltarán la importancia de características distintivas atribuibles sólo a este tipo de sociedades que en primer término no se consideran como mercantiles ya que se encuentran regidas por el Código Civil. Así también la determinación de diferentes contribuciones como el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Activo, el Impuesto al Valor Agregado; e incluso en el área laboral como es el pago de cuotas al Seguro Social, las aportaciones al INFONAVIT y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades; siempre con un apego total a la ley.

CAPITULO 1

CONCEPTO DE PERSONA MORAL

1. CONCEPTO DE PERSONA MORAL.

Comenzaremos por decir que persona moral es todo ente sujeto de derechos y obligaciones.

Esta capacidad es la que define la personalidad jurídica de los sujetos o personas, una como ente aislado o individual denominada persona física y la otra como un conjunto de individuos denominada persona moral o colectiva.

Los autores Carvajal Moreno y Flores Gómez González definen a la persona moral *"como agrupamientos de individuos que forman seres colectivos con finalidad lícita, a las cuales la ley les ha reconocido tal carácter"*.¹

Otra definición importante que debemos considerar es la que menciona el boletín A-2 ENTIDAD de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que dice:

"Las entidades Colectivas (Morales) tienen personalidad y patrimonio propios distintos de los que ostentan las personas que las constituyen y administran; por tal razón, deben presentar de conformidad con nuestras leyes, información financiera en la que sólo se debe incluir los derechos, obligaciones y resultados de operación de la entidad".²

El Código Civil en su Art. 25 considera personas morales a las siguientes:

"I La Nación, los Estados y los Municipios.

II Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley.

III Las Sociedades Civiles y Mercantiles.

IV Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del Art. 123 de la Constitución Federal.

V Las sociedades cooperativas y mutualistas.

¹ Fernando Flores Gómez G. y Gustavo Carvajal Moreno. Nociones de Derecho Positivo Mexicano. Vigésimo octa edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1987. p.p. 271.

² Comisión de Principios de Contabilidad. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Novena Edición. México 1994. p.p. 30.

VI Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.

VII Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del Art. 273B³.

Por último la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Art. 5 menciona:

"Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, y las sociedades y asociaciones civiles".⁴

Resumiendo y tomando los conceptos ya descritos podemos aportar una definición propia de los que es una persona moral:

Agrupación de individuos con personalidad jurídica propia y diferente de la de sus integrantes, lo que determina los derechos y obligaciones a que estará sujeta, y que persiguen un fin común lícito.

Esta agrupación, dependiendo de sus características particulares puede quedar comprendida en alguna de las clasificaciones ya mencionadas (Código Civil y Ley del Impuesto Sobre la Renta) . Cabe mencionar, por último, los atributos de las personas morales que son Nombre, Domicilio, Estado y Patrimonio.

³ Lisandro Cruz Ponce y Gabriel Leyva. Código Civil. Para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal. Actualizado, concordado y con jurisprudencia obligatoria. 8ª Edición. Editorial Miguel Angel Porrúa, S.A. México 1989. p.p. 16 y 17.

⁴ Enrique Domínguez Mota. Compilación Fiscal 1996. Trigesimoséptima edición. Dofiscal Editores. México, diciembre de 1995. p.p. 3/5.

CAPITULO 2

CONCEPTOS PRINCIPALES DE LAS SOCIEDADES CIVILES

2. CONCEPTOS PRINCIPALES DE LAS SOCIEDADES CIVILES.

El objeto de nuestro estudio corresponde a las Sociedades Civiles en específico, por lo que deberemos conocer otro tipo de organización (Sociedad Mercantil) muy similar, pero con algunas diferencias, que sobre todo destacaremos en el aspecto fiscal, que es nuestro principal objetivo.

El Código de Comercio, ordenamiento que regula los actos o actividades mercantiles o de comercio, reconoce como tales, los siguientes:

I Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercederías, sean en estado natural, sea después de trabajados o labrados.

II Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial.

III Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles.

IV Los contratos relativos a obligaciones del estado u otros títulos de crédito corrientes en el comercio.

V Las empresas de abastecimientos y suministros.

VI Las empresas de construcciones y trabajos públicos y privados.

VII Las empresas de fábricas y manufacturas.

VIII Las empresas de transportes de personas o cosas, por tierra o por agua, y las empresas de turismo.

IX Las librerías y las empresas editoriales y tipográficas.

X Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales y establecimientos de ventas en pública almoneda.

XI Las empresas de espectáculos públicos.

XII Las operaciones de comisión mercantil.

XIII Las operaciones de mediación en negocios mercantiles.

XIV Las operaciones de bancos.

XV Todos los contratos relativos al comercio marítimo y a la navegación interior y exterior.

XVI Los contratos de seguros de toda especie, siempre que sean hechos por empresas.

XVII Los depósitos por causa de comercio.

XVIII Los depósitos en los almacenes generales y todas las operaciones hechas sobre los certificados de depósito y bonos de prenda librados por los mismos.

XIX Los cheques, letras de cambio o remesas de dinero de una plaza a otra, entre toda clase de personas.

XX Los valores u otros títulos a la orden o al portador, y las obligaciones de los comerciantes, a no ser que se pruebe que se derivan de una causa extraña al comercio.

XXI Las obligaciones entre comerciantes y banqueros, si no son de naturaleza esencialmente civil.

XXII Los contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes en lo que concierne al comercio del negociante que los tiene a su servicio.

XXIII La enajenación que el propietario o el cultivador hagan de los productos de su finca o de su cultivo.

XXIV Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este código.

En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial".¹

De esta manera, entendemos que una sociedad mercantil es aquella que lleva a cabo uno o más de los actos arriba mencionados con un fin preponderantemente de lucro. Las personas que

¹ Código de Comercio y Leyes Complementarias. 5ª Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1992. p. p. 25 y 26.

Integran esta agrupación aportan recursos con ánimo de obtener un beneficio individual que sea resultado del reparto de las ganancias que se obtengan.

La Ley General de Sociedades Mercantiles en su Art. 1º reconoce como sociedades mercantiles las siguientes:

- 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.*

*Cualquiera de las sociedades a que se refieren las fracciones I a V de este artículo podrán constituirse como sociedades de capital variable, observándose entonces las disposiciones del Capítulo VIII de esta Ley”.*²

Cabe destacar que la forma más común de sociedad mercantil es la Sociedad Anónima, de la cual enfatizaremos sus características principales.

Estas sociedades se constituirán ante notario, así como todas sus modificaciones posteriores. En la escritura constitutiva quedarán asentados los requisitos generales de constitución, que son (Art. 16 L.G.S.M.):

“I Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyen la sociedad.

- II El objeto de la sociedad.*
- III Su razón social o denominación.*
- IV Su duración.*
- V El importe del capital social.*

VI La expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes; el valor atribuido a estos y el criterio seguido para su valorización.

² Código de Comercio. Op. Cit. p.p. 173.

VII El domicilio de la sociedad.

VIII La manera conforme a la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores.

IX El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social.

X La manera de hacer la distribución de las utilidades y pérdidas entre los miembros de la sociedad.

XI El importe del fondo de reservas.

XII Los casos en que la sociedad haya de disolverse anticipadamente.

XIII Las bases para practicar la liquidación de la sociedad y el modo de proceder a la elección de los liquidadores, cuando no hayan sido designados anticipadamente.

Todos los requisitos a que se refiere este artículo y las demás reglas que se establezcan en la escritura sobre organización y funcionamiento de la sociedad constituirán los estatutos de la misma".³

Esta sociedad existirá bajo una denominación cualquiera siempre y cuando sea diferente a la de otra sociedad, seguida de las palabras Sociedad Anónima o sus abreviaturas S.A.

Se requiere como mínimo para su formación de dos socios suscribiendo una acción cuando menos cada uno, aportando un capital no menos de \$ 50,000.00; este capital estará dividido en acciones que representen la aportación y en consecuencia los derechos y obligaciones correspondientes a cada socio. Una acción es un título de crédito, documento mediante el cual se ejercerán los derechos que en ella se consignan.

Hemos enumerado las principales y muy generales características de la sociedades mercantiles lo cual nos servirá para diferenciarlas de la Sociedades Civiles.

El Código Civil considera a las Sociedades Civiles en específico como una agrupación que **"por el contrato de sociedad los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o**

³ Código de Comercio. Op. Cit. p.p. 174 y 175.

*sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituye una especulación comercial”.*⁴

En algunas ocasiones este tipo de sociedades puede realizar obligadamente un acto mercantil sin que se llegue a considerar el fin u objeto de la misma como de lucro; tal es el caso de expedir un cheque de pago a un proveedor, que como tal se considera un acto de comercio pero que no determina que el objeto de la sociedad sea la compraventa.

Como nuestro tema se centra exclusivamente en las sociedades civiles prestadoras de servicios profesionales diremos que *“una típica sociedad civil, que no puede ser considerada bajo ningún concepto como sociedad de carácter mercantil, es la sociedad civil para efectos profesionales. No cabe duda, en el caso, que los profesionistas se reúnen y suman sus esfuerzos para la realización de un propósito que es de carácter preponderantemente económico en la medida en que el ejercicio profesional se realiza con el propósito de obtener los medios de vida correspondientes. Ahora bien, el cobro de honorarios por la prestación de servicios profesionales de cualquier tipo no involucra una actividad comercial. En esta virtud, la agrupación de diversas personas para prestar servicios de carácter profesional constituiría un ejemplo típico de una sociedad civil por su propia naturaleza”*⁵

Por último la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera a las Sociedades Civiles como personas morales, es decir, Sociedades que se encuentran obligadas a pagar el Impuesto Sobre la Renta sobre los Ingresos que obtengan en los casos previstos por la misma Ley.

⁴ Lisandro Cruz Posco y Gabriel Leyva. Op. Cit. p.p. 415.

⁵ Jaime Domínguez Orozco y Cuauhtémoc Reséndiz Núñez. Sociedades y Asociaciones Civiles, Régimen Jurídico-Fiscal. Primera edición (1ª reimpresión). Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México 1996. p. p. 51

CAPITULO 3

ESTRUCTURA LEGAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES

3. ESTRUCTURA LEGAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES.

3.1 ESCRITURA CONSTITUTIVA.

Los estatutos por los que se regirán las Sociedades Civiles comprenden entre otros los siguientes puntos básicos:

- Denominación de la Sociedad.
- Objeto de la Sociedad.
- El monto de las aportaciones con que cada socio debe contribuir.
- Domicilio.

La denominación o razón social de la sociedad se dará por consenso entre los socios, seguido por las palabras Sociedad Civil o sus abreviaturas S. C.

El objeto de la sociedad será toda actividad lícita que persiga un fin común preponderantemente económico y no de lucro o mercantil. Las aportaciones de los socios para la constitución de la sociedad, podrán hacerse en efectivo o en especie, cubriendo el total de lo que les corresponda a cada uno, integrando de esta forma el Patrimonio de la Sociedad.

El domicilio de la sociedad será establecido de común acuerdo y conforme al Art. 33 del Código Civil que estipula que *"las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración".*¹

Al mismo tiempo tienen la posibilidad de tener sucursales, agencias, oficinas, o representaciones en cualquier otro lugar pudiendo establecer un domicilio convencional para cumplir con sus obligaciones.

La duración de la sociedad, igualmente que los estatutos anteriores, se estimará a conveniencia y común acuerdo de los socios, teniendo en cuenta, como lo da a conocer el mismo Código Civil en el Art. 2721 que *"pasado el término por el cual fue constituida la sociedad, si ésta continúa funcionando, se entenderá prorrogada su duración por tiempo*

¹ Lisandro Cruz Ponce y Gabriel Leyva. Op. Cit. p.p. 18.

*Indeterminado, sin necesidad de nueva escritura social, y su existencia puede demostrarse por todos los medios de prueba”.*²

Otros puntos importantes que se determinan en la escritura constitutiva de la sociedad son:

- La suscripción del Patrimonio y su pago respectivo.
- Los posibles movimientos al Patrimonio como aumentos o disminuciones del mismo.
- Admisión o exclusión de socios.
- Participación de los socios en las Utilidades o Pérdidas según se obtengan, como resultado de la vida normal de la sociedad.

3.2 REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Esta obligación es quizás la más importante y trascendente en la creación y vida, no únicamente de las Sociedades Civiles, sino de cualquier otro tipo de persona, ya sea moral o física, ya que en estos documentos quedarán asentadas la obligaciones de carácter impositivo a las que se tendrá que dar cumplimiento en los plazos o fechas establecidos.

El Código Fiscal de la Federación establece la obligatoriedad de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes en su Art. 27, proporcionando para tal efecto la información general sobre la identidad de la sociedad, su domicilio, actividad principal, fecha de inicio de operaciones, etc.

El plazo para solicitar la inscripción al citado registro es de un mes para las personas morales, contado a partir de la fecha de firma de su escritura constitutiva (Art. 15 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Asimismo se podrán presentar los siguientes cambios y en consecuencia los avisos correspondientes en la situación fiscal de cada contribuyente en particular:

- Aviso de cambio de denominación o razón social.
- Aviso de cambio de domicilio fiscal.
- Aviso de aumento o disminución de obligaciones.

² Lisandro Cruz Ponce y Gabriel Leyva. Op. Cit. p. p. 420.

- Aviso de suspensión de actividades.
- Aviso de reanudación de actividades.
- Aviso de liquidación.

En capítulos posteriores nos referiremos a las obligaciones fiscales más comunes de las Sociedades Civiles y su manejo, como el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Activo, el Impuesto al Valor Agregado, obligaciones de retención, etc., resaltando algunos aspectos importantes que específicamente se aplican a éste tipo de sociedades.

CAPITULO 4

OBLIGACIONES FISCALES DE LAS SOCIEDADES CIVILES

4. OBLIGACIONES FISCALES DE LAS SOCIEDADES CIVILES.

El Código Fiscal de la Federación en su Art. 1° establece que todas las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Al ser la Sociedades Civiles contribuyentes del ISR en los términos del Título II de la misma Ley, estas tendrán que dar cumplimiento a todas las obligaciones que establezca el citado ordenamiento; y que en principio las obliga a pagar un 34 % de ISR sobre su resultado fiscal obtenido en el ejercicio. Este resultado fiscal se obtendrá atendiendo todas las disposiciones aplicables vigentes que para tal efecto se establezcan, en cuanto a sus Ingresos, deducciones, Inversiones, costos, etc.

De manera más específica, deberá cumplir con las obligaciones que marca, como ya se mencionó, para los contribuyentes del Título II de la LISR en su Art. 58 y que son entre otras:

- Llevar contabilidad en los términos del Código Fiscal de la Federación.
- Expedir comprobantes por las actividades que realice y conservar copia.
- Llevar registro de bienes o inversiones sujetas a deducción inmediata de conformidad con el Art. 51 de la misma Ley.
- Formular Estado de Posición Financiera y levantar inventarios, al término del ejercicio.
- Presentar declaración definitiva del impuesto a cargo y el resultado fiscal dentro de los tres meses siguientes a que termine el ejercicio.
- Presentar declaraciones informativas de sus operaciones con clientes y proveedores, los 50 principales, así como la de retenciones de ISR efectuadas a las personas que así lo establezcan las leyes.

Estas principales entre otras; de igual manera deberá cumplir con otros ordenamientos en los términos de cada uno, como:

- Ley del Impuesto al Activo.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4.1 PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El Art. 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos dice que las *“ personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando el resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 34%”*.¹

A cuenta de este impuesto anual se deberán ir haciendo pagos provisionales mensuales o trimestrales², como lo establece el Art. 12 de la LISR, enterando o pagando este impuesto el día 17 del mes inmediato posterior al cual corresponda el pago si es mensual o en los meses de abril, julio, octubre, y enero del año siguiente si es trimestral.

Continuando con el cálculo de los pagos provisionales del ISR tenemos que éstos se obtienen en base a un coeficiente de utilidad que se aplica sobre los ingresos nominales del periodo de pago, ya sea mensual o trimestral.

Ahora analizaremos uno a uno los elementos involucrados en el cálculo, ya que es en éste donde encontramos, algunos aspectos importantes aplicables única y exclusivamente a las Sociedades Civiles.

4.1.1 COEFICIENTE DE UTILIDAD

Este coeficiente de utilidad es un factor que se aplicará a los ingresos del periodo, y será el que corresponda al último ejercicio de 12 meses por el que se debió presentar declaración anual y en el caso de no tener coeficiente de utilidad por haber obtenido pérdida en el ejercicio aplicaríamos el coeficiente que corresponda al último ejercicio de doce meses en el que si se tenga dicho coeficiente, sin que el mismo sea anterior en más de cinco ejercicios al de referencia. De manera normal se obtiene como sigue:

1 A la utilidad fiscal se le adicionará el importe de la deducción inmediata a que se refiere el Art. 51 de la LISR.

2 Esta sumatoria se dividirá entre los ingresos nominales del ejercicio.

¹ Enrique Domínguez Mota. Compilación Fiscal 1996. Trigesimaséptima edición. Defiscal Editores. México, diciembre de 1995. p.p. L.I.S.R. 8/10.

² Reforma a partir de 1996 en que esta situación se contempla ya en ley, pues con anterioridad únicamente se consideraba en Resolución Miscelánea.

Debemos aclarar que de acuerdo al Art. 12 fracción I segundo párrafo en este cálculo se deberán también incluir a la sumatoria del punto 1 los Anticipos o Rendimientos que las personas morales (Sociedades Civiles) distribuyan a los socios, siempre y cuando el impuesto correspondiente se determine en los términos del Art. 78 frac. II, es decir que esos anticipos sean considerados como asimilables a sueldos aplicándose las tarifas para cálculo del ISR a retener de los artículos 80 y 80-A.

La explicación anterior la podemos ejemplificar de manera sencilla a través de la siguiente fórmula:

$$C. U. = \frac{\text{Utilidad Fiscal} + \text{Anticipos a Socios} + \text{Deducción Art. 51}}{\text{Ingresos Nominales}}$$

El factor resultante de la operación se deberá expresar en decimales hasta cuatro posiciones (diezmilésimos) según el Art. 7- A del Reglamento de la LISR.

Explicaremos que los ingresos nominales son todos los ingresos acumulables³ excepto la ganancia inflacionaria, y los intereses acumulables fiscalmente, es decir los ingresos que se obtengan de la operación normal de la empresa, sin considerar los que sean consecuencia de reconocer los efectos de la inflación de acuerdo a los procedimientos descritos en la ley aplicables a cada caso.

Al igual que en el caso de la determinación del coeficiente de utilidad, en este caso podemos seguir otra sencilla fórmula, la cual describimos a continuación:

³ En el caso de tener devoluciones, descuentos o bonificaciones, éstos no se restarán a los ingresos, ya que fiscalmente, se consideran como una deducción conforme al Art. 22 frac. I de la LISR; es decir, los ingresos nominales serán los ingresos brutos del periodo.

	TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	X
-	Ganancia Inflacionaria	X
-	Intereses Acumulables Fiscalmente	X
-	Ajuste Operaciones en UDIS	X
+	Intereses Nominales	X
+	Ganancia Cambiaria Nominal	X
+	<u>Ajuste Operaciones en UDIS</u>	X
=	INGRESOS NOMINALES	X

4.1.2 DETERMINACION DE LA UTILIDAD FISCAL

La utilidad base para pagos provisionales del ISR se determinará multiplicando el Coeficiente de Utilidad que se obtuvo en el punto anterior por el total de los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes a que se refiere el pago.

Es aquí donde nos encontramos con otra importante disposición también aplicable a las Sociedades Civiles de manera específica, y que es el poder disminuir de esta utilidad fiscal determinada el monto de los anticipos que se otorguen a los socios, calculando su impuesto en base al Art. 78 frac. II LISR; así la utilidad fiscal se vería disminuida en el monto en que se otorgaron esos anticipos.

De no haber realizado ésta deducción se tendría que proceder con la disminución a la utilidad de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, y si aún no quedara Resultado Fiscal para pago provisional, aplicaremos entonces la tasa del 34 % que nos indica el Art. 10 de la LISR, con lo que obtendríamos el monto del pago provisional del periodo correspondiente, acreditando los pagos provisionales efectuados con anterioridad durante el

ejercicio, incluso las retenciones a que se refiere el Art. 126 de la Ley, obteniendo el pago provisional definitivo del periodo.

Debemos considerar algo muy importante referente a los ingresos que obtienen las personas morales y específicamente la Sociedades Civiles que es la fecha de acumulación de sus ingresos, que consigna el Art. 16 de la propia LISR, y que dice lo siguiente:

" Para los efectos de artículo 15 de esta ley se considera que los ingresos se obtienen, en aquéllos casos no previstos en otros artículos de la misma Ley, en la fechas que se señalen conforme a los siguientes:

L. Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a)

b)

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aún cuando provenga de anticipos.

Tratándose de los ingresos por prestación de servicios personales independientes que obtengan las Sociedades o Asociaciones Civiles se considera que los mismos se obtienen hasta el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada".⁴

Esto quiere decir que la empresa acumulará para efectos de determinar el ISR a nivel de pago provisional o de impuesto anual, únicamente los ingresos que haya cobrado y no sobre los que haya registrado en su contabilidad por la expedición de sus comprobantes de ingresos.

De esta manera terminamos la explicación referente a la determinación de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, cuya mecánica comprenderemos mejor al ejemplificarla y correlacionarla con la determinación de los pagos provisionales del Impuesto al Activo.

⁴ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. p.p. LISR 14/16 y 16.

4.2 PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Las personas morales pagarán el impuesto al Activo a una tasa del 1.8 % sobre el activo que posean.

Para la determinación del impuesto se considerarán los siguientes grupos de activos:

- Activos Financieros
- Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos
- Terrenos
- Inventarios

4.2.1 ACTIVOS FINANCIEROS.

El Art. 4 de la LIA define como Activos Financieros, los siguientes:

I. Derogada.

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

III. Las cuentas y documentos por cobrar. No se consideran cuentas por cobrar las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades.

No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar.

IV. Los intereses devengados a favor no cobrados.

Los activos financieros denominados en moneda extranjera, se valorarán al tipo de cambio del primer día de cada mes. Para este efecto, cuando no sea aplicable el tipo

controlado de cambio, se estará al tipo de cambio promedio para enajenación con el cual inician operaciones en el mercado las instituciones de crédito de la ciudad de México”.¹

Estos activos a su vez podemos clasificarlos como Activos contratados con el Sistema Financiero y Otros Activos Financieros, de esta clasificación dependerá la mecánica para obtener los promedios de activos que servirán de base para el cálculo del impuesto.

ACTIVOS CONTRATADOS CON EL SISTEMA FINANCIERO.

El Art. 14 de la LIA nos menciona que deberemos considerar Sistema Financiero lo que la LISR conceptualiza como tal en su Art. 7-B que menciona:

“...Se entenderá que el Sistema Financiero se compone de las Instituciones de Crédito, de Seguros y Fianzas, de Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras, Sociedades de Ahorro y Préstamo, Uniones de Crédito, Empresas de Factoraje Financiero, Casas de Bolsa, Casas de Cambio y Sociedades Financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero”.²

El valor de estos activos para el cálculo del impuesto se determina sumando los promedios mensuales de los meses del ejercicio, dividiendo esta suma entre el número de meses del mismo ejercicio. Estos promedios se obtienen de sumar los saldos diarios del mes, dividiendo este resultado entre el número de días del mismo mes (Art. 7-B LISR).

OTROS ACTIVOS FINANCIEROS.

¹ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LIA p.p. 3/5.

² Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LISR p.p. 7-B.

Por otra parte tenemos a los Otros Activos Financieros y que básicamente se componen de las cuentas por cobrar. El promedio de estos activos se obtendrá de sumar el saldo al inicio del mes con el saldo al final del mes, dividiendo el resultado entre dos (Art. 2 frac. I LIA).

4.2.2 ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.

La LIA nos remite al Art. 42 de la LISR para saber lo que deberemos considerar como Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos:

" Para los efectos de esta Ley se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación.

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

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

Cargos diferidos son aquellos que reúnen los requisitos señalados en el párrafo anterior, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como la prestación de un servicio; siempre que

*las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse”.*³

El valor promedio de estos activos en el ejercicio se calculará como a continuación se señala:

Se actualizará el saldo pendiente por aplicar o deducir en base al procedimiento de deducción de inversiones de la LISR, al inicio del ejercicio; o en el caso de bienes adquiridos en el mismo, el monto original de la inversión. Esta actualización se llevará a cabo obteniendo el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el impuesto, es decir, el mes de junio, sin que se lleve a cabo esta actualización por los bienes que se adquieran después de este mismo mes.

A este saldo por deducir actualizado se le restará el 50 % de la deducción histórica actualizada que corresponda a cada bien⁴ por el mismo ejercicio.

Cabe hacer mención que en el caso de tener inversiones que no sean deducibles para efectos de la LISR, su valor sí será considerado en la determinación de la base para el impuesto al Activo.

Y por último también destacar que en el caso de bienes que se encuentren en su primer o último ejercicio de utilización, el valor promedio del bien se dividirá entre 12 y se multiplicará entre el número de meses que se haya utilizado en el ejercicio por el que se determina el impuesto.

4.2.3 TERRENOS.

Las inversiones en terrenos se actualizarán desde el mes de adquisición y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.

³ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LISR p.p. 41/42 y 42/44.

⁴ Actualización que se llevará a cabo conforme a los Artículos 41 y 47 de la LISR.

4.2.4 INVENTARIOS.

La actualización de los Inventarios se podrá llevar a cabo primeramente conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; en caso de no ser así, se actualizarán en base a alguno de los dos procedimientos siguientes conforme al Art. 3 fracciones I y II de la propia ley:

"I. Valuando el inventario final conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio por el que se determine el impuesto, o

II. Valuando el inventario final conforme al valor de reposición. El valor de reposición será el precio en que incurrió el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario, en la fecha de terminación del ejercicio de que se trate.

El valor del inventario al inicio del ejercicio será el que correspondió al inventario final del ejercicio inmediato anterior".³

Una vez que hemos obtenido los promedios de los diferentes tipos de activos que se consideran para el cálculo del impuesto al Activo, trataremos de explicar brevemente el procedimiento de determinación de los pagos provisionales.

4.2.5 DETERMINACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Como mencionamos al principio del estudio del impuesto al Activo, las personas morales pagarán este impuesto por ejercicios fiscales, realizando pagos provisionales a cuenta del impuesto anual que les corresponda en el ejercicio .

³ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LIA p.p. 2/3 y 3/5.

En este aspecto, la LIA contempla los ejercicios por los que no se está obligado al pago de este impuesto señalando en el Art. 6 frac. V penúltimo párrafo que:

“ No se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años.

*Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades”.*⁶

Sin embargo en el caso de las empresas cuya actividad consista en el otorgamiento de uso o goce de activos fijos, gastos, cargos diferidos y terrenos no tendrán la exención de pagar el impuesto por los ejercicios de inicio de actividades y los dos siguientes.

Pero debemos aclarar que se entiende por ejercicio de inicio de actividades, y según el Reglamento de la LIA, *“ se considera ejercicio de inicio de actividades, aquél en que el contribuyente comience a presentar, o deba comenzar a presentar, las declaraciones de pago provisional del Impuesto Sobre la Renta, incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto”.*⁷

Así nos remitimos a la LISR en su Art. 12 último párrafo: *“ no deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones...”*⁸

Debemos entender entonces que para efectos de la determinación del impuesto al Activo los ejercicios por los que se libera o exime de su pago serán efectivamente el de inicio de operaciones o actividades, es decir cuando, se constituye la sociedad y se realiza la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, y que la LIA llama período preoperativo; el ejercicio de inicio de actividades y que de acuerdo a la LISR es el ejercicio por el que se debe comenzar a pagar este impuesto, y los dos siguientes a éstos; obviamente con las excepciones ya señaladas.

⁶ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LIA p.p. 6/7.

⁷ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. RLIA p.p. 16/17.

⁸ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LISR p.p. 12/12-A.

Para el objeto de nuestro estudio estamos considerando que la sociedad se encuentra en el caso de tener la obligación de pagar ya este impuesto, por lo que continuaremos diciendo que, la LIA menciona que se harán pagos provisionales mensuales, realizando este pago el día 17 inmediato posterior al cual corresponda el pago ó trimestrales, si con esta periodicidad se enteran los pagos provisionales del ISR .

Como se mencionó en un principio, el impuesto al Activo se grava a una tasa del 1.5 % sobre los activos del ejercicio. Para determinar los pagos provisionales a pagar a cuenta de un ejercicio, se actualiza el impuesto correspondiente al ejercicio anterior y se divide entre doce para obtener la cantidad a enterar mensualmente, sumando lo de tres meses en el caso de que se hagan pagos trimestrales. Explicando mejor ésta situación, supongamos que debemos comenzar a efectuar los pagos provisionales del ejercicio de 1996; para cerrar el ejercicio anterior, es decir, 1995 tuvimos que determinar el impuesto anual correspondiente a ese año; conforme a lo que ya establecimos como mecánica de determinación de pagos provisionales, actualizamos el impuesto correspondiente a 1995 y el resultado lo dividimos entre doce obteniendo así el importe mensual a pagar para 1996.⁹

La actualización del impuesto que sirve de base para los pagos provisionales se llevará a cabo por el período que comprende el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior al último mes del ejercicio inmediato anterior por el se calcule el impuesto. Entendiendo mejor, retomamos nuestro ejemplo, y tenemos que el ejercicio en que debemos efectuar pagos provisionales es 1996, el ejercicio inmediato anterior es 1995 y que es al que corresponde el impuesto a actualizar, y el penúltimo ejercicio en relación a 1996 es el ejercicio de 1994, en resumen, tenemos:

⁹ Debemos recordar que el 1º de Noviembre de 1995 se publicó en el D.O.F. el Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales de la Alianza para la Recuperación Económica, liberando del pago del Impuesto al Activo por el ejercicio de 1996 a las empresas cuyos ingresos para efectos de la LISR no hayan sido superiores a \$7'000,000.00 durante 1995.

IMPUESTO AL ACTIVO 1995	X
F.A. p/pagos provisionales 1996:	X
<u>INPC último mes ejercicio inmediato anterior</u> = Dic. 1995	
INPC último mes ejercicio penúltimo inmediato anterior = Dic. 1994	
IMPUESTO AL ACTIVO ACTUALIZADO 1995	X

PAGOS PROVISIONALES EJERCICIO 1996:	X
<u>IMPUESTO ACTUALIZADO 1995</u>	
12	

Ahora explicaremos lo que en nuestra introducción al tema de pagos provisionales mencionábamos de que el impuesto Sobre la Renta y el impuesto al Activo se encuentran relacionados y que después de conocer los importes correspondientes a pagar por cada uno en un periodo determinado, únicamente se enterará como impuesto a cargo uno de los dos, el que sea mayor; el fundamento legal de esta afirmación lo tenemos en el Art. 7-A de la LIA:

"Las personas morales podrán efectuar los pagos provisionales de este impuesto y del impuesto sobre la renta, que resulten en los términos de los artículos 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 7 de esta Ley, de conformidad con lo siguiente:

1. Compararán el pago provisional del Impuesto al Activo determinado conforme al artículo 7 de esta Ley con el pago provisional del Impuesto sobre renta calculado según lo previsto por la fracción III del artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin considerar para efectos de dicha comparación, el acreditamiento de los pagos provisionales señalados en ambos preceptos.

II. El pago provisional a que se refiere este artículo se hará por la cantidad que resulte mayor de acuerdo con la fracción anterior, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad en los términos de este artículo".¹⁰

Es importante señalar que el impuesto calculado sobre los anticipos o rendimientos que se distribuyan a los socios, en los términos del Art. 78 frac. II de la LISR, se considerará como Impuesto Sobre la Renta de la misma sociedad, de acuerdo al Art. 11 de la misma Ley, conforme a lo siguiente:

"Las sociedades cooperativas de producción, así como las Sociedades y Asociaciones Civiles que distribuyan anticipos o rendimientos a sus miembros en los términos de la fracción XI del artículo 22 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podrán considerar el impuesto que hubieren retenido por dichos conceptos conforme a lo dispuesto en el Capítulo I Título IV de la Ley mencionada, como Impuesto Sobre la Renta correspondiente a la persona moral de que se trate, para los efectos del artículo 9 de esta Ley".¹¹

El mencionado Art. 9 de la LIA se refiere principalmente al acreditamiento que se puede llevar a cabo del Impuesto Sobre la Renta causado y pagado contra el Impuesto al Activo también causado cuando el primero sea mayor, en el impuesto del ejercicio o incluso contra los pagos provisionales de este impuesto, como se establece a continuación:

"Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto Sobre la Renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia.

Adicionalmente los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores conforme al siguiente procedimiento y hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad. Esta diferencia será la que resulte de disminuir al impuesto Sobre la Renta

¹⁰ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LIA p p 777-A.

¹¹ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LIA p p. 10/12.

causado en los términos de los títulos II o II-A o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia, el impuesto al Activo causado, siempre que este último sea menor y ambos sean del mismo ejercicio. Para estos efectos, el Impuesto Sobre la Renta causado en cada uno de los tres ejercicios citados deberá disminuirse con las cantidades que hayan dado lugar a la devolución del impuesto al Activo conforme al cuarto párrafo de este artículo. Los contribuyentes también podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este párrafo contra los pagos provisionales del impuesto al Activo".¹²

Debemos entender entonces, que si no se genera un Impuesto Sobre la Renta por deducir de la utilidad base de impuesto los anticipos a socios distribuidos y que corresponden al mismo periodo de pago, estaríamos generando impuesto al Activo, contra el cual tendríamos la posibilidad de acreditar, en primera instancia el impuesto retenido sobre los anticipos a socios, ya que este, se considera como Impuesto Sobre la Renta propio de la sociedad o el ISR causado en exceso sobre IA.

¹² Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LIA p.p. 9.

4.3 EJEMPLO PRACTICO DEL CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Datos tomados de la Declaración del ejercicio de 1995 de la empresa "Servicios Profesionales, S. C." :

- Ingresos Acumulables del ejercicio	495,000.00
- Ganancia Inflacionaria del ejercicio	0.00
- Intereses Acumulables Fiscalmente del ejercicio	2,540.00
- Ajuste Operaciones en UDIS del ejercicio	0.00
- Intereses Nominales del ejercicio	10,950.00
- Ganancia Cambiaria Nominal del ejercicio	0.00
- Ajuste Nominal Operaciones en UDIS	0.00
- Utilidad Fiscal del ejercicio	(8,690.00)
- Anticipos a Socios a cuenta de utilidades	330,000.00
- Deducción Art. 51 LISR	0.00

De acuerdo a la mecánica ya expuesta para calcular el coeficiente de utilidad, estos son los datos necesarios para su determinación.

Ahora procederemos a determinar los ingresos nominales del ejercicio aplicando la fórmula que dimos a conocer en nuestro capítulo de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta y podremos también obtener el coeficiente de utilidad (Cuadro I):

Ahora ya en el ejercicio de 1996 procederemos a determinar los pagos provisionales del primer trimestre.

La empresa obtuvo los siguientes ingresos cobrados en los primeros tres meses del año:

- Enero	42,360.00
- Febrero	45,896.00
- Marzo	40,035.00

Estos serán los ingresos que se deberán acumular y a los que se deberá aplicar el coeficiente de utilidad. Referente a esto en los primeros dos meses del año cuando por lo regular aún no se ha presentado la Declaración del Ejercicio anterior y por lo tanto no se tienen con exactitud las cifras para la determinación correcta del nuevo coeficiente de utilidad, podremos aplicar el que veníamos utilizando, es decir, el del ejercicio 1995, sin que esto pueda afectar el pago provisional definitivo, ya que el sistema de acumulación de ingresos permite que en el último mes del trimestre al que corresponde el pago, se ajuste la utilidad base para impuesto con el coeficiente de utilidad nuevo.

A la suma de los ingresos nominales del trimestre, le aplicamos el coeficiente de utilidad para 1996, obteniendo la utilidad base para impuesto previa, a la cual le tendremos que disminuir los anticipos a socios por \$72,500.00 con un impuesto de \$17,502.00 calculado conforme al Art. 78 frac. II de la LISR. También se llevará a cabo la amortización de la pérdida fiscal del ejercicio de 1995 por un importe de \$ 9736.28¹ (Cuadro III).

Después de esta disminución no tendríamos Resultado Fiscal base para impuesto, y en consecuencia ISR a pagar por lo que tomaríamos el impuesto al Activo (Cuadro II) que de acuerdo al procedimiento del Art. 7-A de la LIA, es el impuesto mayor, por lo que pensaríamos que es el

¹ De acuerdo al Art. 55 de la LISR las pérdidas fiscales de un ejercicio se actualizan por primera vez como sigue:

$$\text{INPC Dic. 95 } 156.915 = 1.1204$$

$$\text{INPC Jul. 95 } 140.049$$

Pérdida fiscal 1995	8690.00
Factor de Actualización (1ª Actualización)	x 1.1204
Pérdida Fiscal Actualizada por Amortizar	<u>9736.28</u>

que nos corresponde pagar, pero que de acuerdo al Art. 11 de la misma LIA podremos considerar como ISR de la Sociedad el impuesto retenido a los socios que en este caso es por \$17502.00 (Cuadro III), siendo en definitiva el impuesto mayor y que debemos pagar.

Algo muy importante es que de haber tenido IA a pagar aún después de la comparación del ISR retenido a los socios contra el IA del trimestre, la misma LIA nos permite acreditar contra este la diferencia que resulte de comparar el ISR causado contra el IA causado en los tres ejercicios anteriores a 1996, obviamente siempre que el ISR sea mayor.

Otro procedimiento alternativo nuevo que para 1996 se permite para disminuir el pago del ISR en el caso de tener saldo a cargo, es el expuesto en la Resolución Miscelánea para 1996-1997 publicada el 29 de marzo de 1996 en que se permite compensar IA pagado en alguno de los 10 ejercicios anteriores y del que no se haya solicitado devolución con anterioridad.

Nos percatamos así, que legalmente se puede dejar de pagar ISR o IA, aprovechando circunstancias específicas y de cada empresa en particular, derecho que se obtiene del correcto cumplimiento de la obligaciones fiscales.

CUADRO I

SERVICIOS PROFESIONALES, S.C.
Determinación del Coeficiente de Utilidad
Ejercicio 1996

Coeficiente de Utilidad = $\frac{\text{Utilidad Fiscal} + \text{Anticipos a Socios} + \text{Deducción Art. 51}}{\text{Ingresos Nominales}}$

Coeficiente de Utilidad = $\frac{-8690.00 + 330000.00 + 0.00}{503410.00}$

Coeficiente de Utilidad = 0.6383

	INGRESOS ACUMULABLES 1995	495000.00
menos:		
	Ganancia Inflacionaria	0.00
	Intereses Acumulables Fiscalmente	2540.00
	Ajuste Intereses UDIS	0.00
		2540.00
		492460.00
más:		
	Intereses Nominales	10950.00
	Ganancia Cambiaria Nominal	0.00
	Ajuste Nominal Operaciones UDIS	0.00
		10950.00
	INGRESOS NOMINALES 1995	503410.00

CUADRO I

<p>SERVICIOS PROFESIONALES , S.C. Cálculo Anual del Impuesto al Activo. Ejercicio 1995.</p>
--

Promedios Anuales de Activos Financieros (Sistema Financiero)	63,395.00
Promedios Anuales de Activos Financieros (Sistema en General)	456,230.00
Promedios Anuales de Activos Fijos y Cargos Diferidos	20,285.00
	<hr/>
SUMA DE PROMEDIOS ANUALES DE ACTIVOS	539,910.00
menos:	
Promedios Anuales de Deudas	<hr/> -
BASE PARA IMPUESTO AL ACTIVO DEL EJERCICIO	539,910.00
TASA 1.8% IMPUESTO ANUAL	<hr/> 9,718.38 <hr/>

PAGOS PROVISIONALES DEL EJERCICIO 1996

IMPUESTO ANUAL 1995	9,718.38
F.A. = INPC dic. 1995/INPC dic. 1994 = 156.915/103.257	1,5197
	<hr/>
IMPUESTO ANUAL ACTUALIZADO	14,762.58
PAGOS PROVISIONALES 1996 (Impuesto Anual Actualizado/12)	<hr/> 1230.72 <hr/>

CUADRO III

SERVICIOS PROFESIONALES, S.C.
Cédula de Pagos Provisionales de I S R a I A.
Ejercicio 1996.

CONCEPTO	1º TRIMESTRE	
INGRESOS BRUTOS DEL MES (COBRADOS)	128,291 00	
DEV DEDUCTOS BONIF SINDO DEL MES	128,291 00	
INGRESOS NETOS DEL MES		
INGRESOS ACUMULABLES DEL MES P/PIER	128,291 00	
INGRESOS ACUMULABLES HASTA EL MES ANTERIOR		
INGRESOS ACUMULABLES A LA FECHA	128,291 00	
COEFICIENTE DE UTILIDAD	0.8583	→
UTILIDAD ESTIMADA P/PIER ISR (PREVIA)	81,858 11	
RETROS O ANTICIPOS A SOCIOS DEL MES	72,500 00	→
RETROS O ANTICIPOS A SOCIOS ACUMULADOS	72,500 00	
PENOS FISC EJERC ANT PENO DENTRISR	8,700 24	
UTILIDAD ESTIMADA BASE P/PIER ISR (DEFINITIVA)	(348 12)	
TASA 34% ISR ACUMULADO		
PAGO PROVISIONAL I A DEL MES		→
PAGO PROVISIONAL I A ACUMULADO		
ISR O I A ACUMULADO (EL MAYOR)		
PAGOS PROVISIONALES EFECT HASTA MES ANT		
PAGO PROVISIONAL DEL MES (PREVIO)		
ISR RETENIDO S/RETROS O ANTICIPOS A SOCIOS	17,502 00	
PAGO PROVISIONAL DEL MES (DEFINITIVO)	17,502 00	→

Coeficiente de utilidad establecido durante el Ejercicio de 1996

Retros o anticipos a socios

No se paga impuesto al Activo como es el decreto expedido en noviembre de 1994 de la Alianza para la Procuración Económica

Retenciones sobre los anticipos a socios que se deberan pagar como impuesto de forma definitiva al no determinar ISR a cargo ni IA

CAPITULO 5

METODOS ALTERNATIVOS DE COMPENSACION DE IMPUESTO AL ACTIVO Y ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

**5. METODOS ALTERNATIVOS DE COMPENSACION DE IMPUESTO AL ACTIVO Y
ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Analizaremos ahora las opciones que nos proporcionan las leyes para la determinación de los pagos de ISR e IA para 1996.

Nuestra Sociedad Civil "Servicios Profesionales, S.C." cuenta ahora con los siguientes datos:

- Empresa con la obligación de presentar pagos provisionales mensuales (Art. 12 LISR).
- PRIMER CASO: Pago Provisional de ISR Julio de 1996 \$ 113,500.00 y de IA \$ 195,000.00
- SEGUNDO CASO: Pagos provisionales de ISR de julio de 1996 de \$ 175,800.00 y de IA \$ 97,000.00

Otro elemento muy importante será determinar una cédula comparativa del ISR causado y pagado contra el IA también causado y pagado desde la entrada en vigor de éste último que fue en 1989 (Cuadro I).

Podemos observar que de 1989 a 1992 se pagó Impuesto al Activo y de 1993 a 1995 Impuesto Sobre la Renta.

Esto nos permite concluir que tenemos Impuesto al Activo por compensar contra ISR y por otro lado Impuesto Sobre la Renta acreditable contra IA para 1996, con fundamento en el ya citado Art. 9 de la LIA y la Regla 271 de la Resolución Miscelánea para 1996-1997 publicada el 29 de Marzo del mismo año: *"Cuando de conformidad con el artículo 9º cuarto párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes de dicho impuesto que determinen en un ejercicio Impuesto Sobre la Renta a su cargo, en cantidad mayor que el Impuesto al Activo correspondiente al mismo ejercicio y hubieran pagado Impuesto al Activo en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores, podrán compensar contra el Impuesto Sobre la*

Renta determinado, las cantidades que en los términos del referido artículo 9º tengan derecho a solicitar su devolución. Las cantidades que teniendo derecho a solicitar su devolución, no sean compensadas contra el Impuesto Sobre la Renta determinado en el ejercicio, podrán ser compensadas contra los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta que les corresponda efectuar en el siguiente ejercicio”.

Procederemos a ejemplificar lo anterior.

5.1 ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Este acreditamiento corresponde al ISR causado en exceso sobre IA de los tres ejercicios anteriores al cual se va a llevar a cabo dicho acreditamiento, siempre contra el Impuesto al Activo.

En el primer caso, que es un pago mensual de julio de 1996 la empresa "Servicios Profesionales, S.C." le corresponde pagar 195,000.00 de IA como impuesto mayor, después de haber hecho su determinación de pagos provisionales de ambos impuestos y compararlos.

Nos encontramos entonces ante la posibilidad de acreditar contra este impuesto una cantidad igual, de nuestras diferencias a favor de ISR; tomamos entonces 1993 que es el primer año en el que se causó más ISR que IA y sin que sea anterior en más de tres años con respecto a 1996¹, continuando con las de 1994 y 1995.

Observamos entonces que las cantidades actualizadas de IA actualizadas (Cuadro II) disminuidas de la primera diferencia de 1993 la cancelan en su totalidad, quedando un saldo aún por disminuir, el cual aplicamos contra la siguiente diferencia que es de 1994; quedando ya en este caso una diferencia de ISR efectivamente acreditable (Cuadro III), contra los pagos provisionales o el impuesto anual de 1996 (IA).

Tenemos entonces la siguiente operación:

¹ Es muy importante señalar que estas diferencias acreditables deberán ser disminuidas con las cantidades de Impuesto al Activo que es susceptible de devolución correspondiente a los diez años anteriores al primer ejercicio en el que se causó más ISR que IA, de conformidad con el Art. 9 de la LIA.

Pago Provisional IA Julio 1996	195.000.00
ISR Acreditable (Art. 9 LIA)	<u>(195.000.00)</u>
IA a pagar Julio 1996	0.00

Al llenar la declaración de pago provisional, en el renglón de ISR se anotará un cero, en el de IA también un cero, pagando realmente sólo los demás impuestos a los cuales esté obligada la empresa, anotando la cantidad acreditada de ISR en la sección de datos informativos (clave 901), es decir los 195,000.00

5.2 COMPENSACION DE IA PAGADO EN EXCESO A ISR PENDIENTE DE RECUPERAR.

La compensación del IA pagado en exceso al ISR será el efectivamente pagado y del que no se haya solicitado su devolución con anterioridad conforme a la Regla 271 de la Resolución Miscelánea.

Esta compensación tendrá como límite la diferencia en que el ISR se causó en exceso al IA y correspondiente al primer ejercicio en que se haya dado esta situación desde 1989, y sin que sea anterior a diez años en relación al ejercicio en que se llevará a cabo la compensación. Nos remitiremos de nuevo a nuestro Cuadro I en el que observamos que el primer ejercicio en que el ISR fue mayor al IA fue 1993 tomando como inicio 1989; con esto tenemos que la cantidad tope por la que podremos compensar IA contra ISR de pagos provisionales será de 1'231,000.00 para 1993, 1'054,000.00 para 1994 y de 1'370,000.00 para 1995, es decir, cifras históricas como lo establece el Art. 9, 4° Párrafo de la LIA.

Tomamos los datos correspondientes al segundo caso y tenemos un ISR por 175,800.00 que es mayor al IA de 97,000.00, ambos determinados para el mes de Julio de 1998. Aquí llevaremos a cabo la Compensación de IA causado y pagado en exceso al ISR (Cuadro IV), actualizadas estas cantidades desde el mes de Junio de cada uno de los ejercicios en que se dio esta situación y hasta el mes de junio del primer año en ya se causó y pagó más ISR que IA, que en nuestro ejemplo es 1993.

De igual manera podremos compensar una cantidad igual al ISR a pagar tanto en Pagos Provisionales como de Impuesto Anual:

ISR a pagar Julio 1998	175,800.00
IA por Compensar (Art. 9 LIA y R-271 RM)	<u>(175,800.00)</u>
ISR a pagar Julio 1998	0.00

Con respecto al llenado de la declaración, en este caso por tratarse de compensación sí deberá anotarse en el renglón de ISR la cantidad a pagar, que son los 175,800.00, sumándose a las demás contribuciones a enterar. La compensación de esta cantidad se anotará en la sección de Cantidad a Compensar, renglón del IA (clave 882), pagando al final únicamente las demás contribuciones a que se encuentre obligada la empresa.

CUADRO I

SERVICIOS PROFESIONALES, S.C.
Cédula comparativa de I.R.R. vs. I.A.

	Ejercicio 1990	Ejercicio 1990	Ejercicio 1991	Ejercicio 1992	Ejercicio 1993	Ejercicio 1994	Ejercicio 1995
ISR Causado	-	-	32,000.00	41,000.00	1,545,000.00	1,362,000.00	1,661,000.00
IA Causado	256,000.00	306,000.00	298,000.00	289,000.00	314,000.00	308,000.00	311,000.00
ISR pagado en exceso a IA	-	-	-	-	1,231,000.00	1,054,000.00	1,370,000.00
IA pagado en exceso a ISR	256,000.00	306,000.00	266,000.00	248,000.00			

CUADRO II

SERVICIOS PROFESIONALES, S.C.
Cédula de Actualización de IA pagada (Art. 8 LIA y Regla 271 Miscelánea)

	Ejercicio 1989	Ejercicio 1990	Ejercicio 1991	Ejercicio 1992	SUMAS
IA Pagado	256,000.00	305,000.00	266,000.00	248,000.00	1,075,000.00
F.A.	1.9760	1.5669	1.2726	1.0307	→
<hr/>					
Monto Actualizado	505,856.00	477,904.50	339,564.10	272,477.60	1,594,802.90
<hr/>					
Remanente	505,856.00	477,904.50	339,564.10	272,477.60	1,594,802.90

La actualización corresponde al periodo de Junio de 1989, 1990, 1991 y 1992 hasta Junio de 1993

Tope para compensación de IA correspondiente a 1994 690,197.10

CUADRO II

SERVICIOS PROFESIONALES, S.C.
Cálculo de Acreditamiento de ISR causado en exceso a IA.

	1993	1994	1995
Exceso de ISR	1,231,000 00	1,054,000 00	1,370,000 00
IA Actualizado a Dev.	1,594,802 90	363,802 90	-
Exceso ISR Acreditable	(363,802 90)	690,197 10	1,370,000 00
F. Actualización	1 9399	1 8156	1 3182
ISR Actualizado	-	1,253,052 84	1,605,934 00
Acreditamiento vs. IA	-	195,000 00	-
Saldo por Acreditar	-	1,058,052 84	1,605,934 00

Impuesto al Activo actualizado que se resta del ISR causado en exceso: 1,594,802 90, del que se aplica 1,231,000 00 contra el ISR del 93 y el resto contra el ISR del 94 363,802 90

ISR efectivamente acreditable contra el IA del ejercicio o en pagos provisionales.

CUADRO N

SERVICIOS PROFESIONALES, S.C.
Cálculo de Compensación de LA pagado (Art. 9 LA y Regla 271 Miscelánea)

	Ejercicio 1998	Ejercicio 1999	Ejercicio 1991	Ejercicio 1992	SUMAS
LA Pagado	258,000.00	305,000.00	266,000.00	248,000.00	1,077,000.00
F.A.	1.9760	1.5669	1.2728	1.0987	
<hr/>					
Monto Actualizado	505,858.00	477,904.50	338,564.00	272,477.60	1,594,802.90
Compensación ISR	175,900.00				→
<hr/>					
Remanente	330,958.00	477,904.50	338,564.00	272,477.60	1,419,902.90

Se compensa el pago provisional de ISR de Julio de 1998.

CAPITULO 6

**OPCION DE COMPENSAR EL
IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO CONTRA EL
IMPUESTO SOBRE LA
RENTA Y EL IMPUESTO AL
ACTIVO**

6. OPCION DE COMPENSAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL ACTIVO.

También debemos explicar una tercera opción de compensar ahora el IVA que se tenga a favor como lo dice el adiconado Art. 23 del Código Fiscal de la Federación para 1996:

"... Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus Estados Financieros en los términos de este Código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio a su cargo y el Impuesto al Valor Agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general".¹

Entre los impuestos federales más importantes a que se refiere este Art. están el ISR, el IA, el IVA, etc.

Las posibilidades de compensación de saldos a favor de contribuciones se amplían a el IA e incluso las retenciones a terceros, tal y como lo especifica la Regla 21 de la Resolución Miscelánea de Impuestos y derechos para 1996-1997:

" Para los efectos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán efectuar la compensación de las cantidades que tengan a su favor en el Impuesto al Valor Agregado, contra el Impuesto Sobre la Renta a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros y el Impuesto al Activo, incluyendo sus accesorios que se paguen mediante declaración siempre que cumplan con lo siguiente:

1. Que dictaminen sus Estados Financieros para efectos fiscales. Tratándose de contribuyentes que se dediquen a actividades industriales, podrán efectuar la compensación a que se refiere esta regla aún cuando no dictaminen sus estados financieros, siempre que cumplan con los demás requisitos establecidos en la misma;

¹ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. CFF p.p. 23/24.

II. Que la compensación la efectúen a partir de la declaración del mes siguiente a equí a que corresponda la declaración en la que se determinó el saldo a favor en el impuesto al valor agregado, y

III. Que dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración donde hubieran efectuado la compensación, presenten ante la Administración Local de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal, junto con el aviso a que se refiere el primer párrafo del Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, discos magnéticos que reúnan las características señaladas en la regla 22 de esta Resolución, conteniendo la relación de sus proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos el 95 % del valor de sus operaciones, así como la correspondiente a la totalidad de sus clientes de exportación. La información relativa a los mismos deberá ser agrupada por cada proveedor, prestador de servicios, arrendador o cliente.

Las empresas dedicadas al transporte internacional de pasajeros, estarán relevadas de proporcionar la información de sus clientes de exportación prevista en esta fracción.

Si después de efectuada la compensación de las cantidades que hubieran tenido a su favor en el impuesto al valor agregado, resulta un remanente de saldo a favor, el contribuyente podrá compensarlo en declaraciones posteriores o solicitar su devolución".²

Los requisitos a cumplir obviamente son complicados y la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales es más preciso por parte de las autoridades, sin embargo, nos otorga beneficios y derechos.

A esta posibilidad de compensación se puede acceder si la empresa toma la opción de dictaminar sus estados financieros aún sin haberlo hecho con anterioridad, ya que en mi opinión personal el mismo CFF y la resolución Miscelánea no limitan ni especifican esta situación.

Por lo tanto considero que aún presentando el aviso de dictamen por primera vez para los estados financieros correspondientes a 1995 nos da la posibilidad de llevar a cabo esta compensación.

² Diario Oficial de la Federación, Tomo DX No. 20, México, 29 de Marzo de 1996, p.p. 9 (primera sección).

Por lo tanto, si nuestra Sociedad Civil " Servicios Profesionales, S.C." no se encuentra obligada a dictaminar sus Estados Financieros³ podremos presentar el aviso tomando la opción a más tardar el día 15 de abril de 1996 (Regla 74 Resolución Miscelánea). Obviamente al haber determinado un saldo a favor de IVA en el ejercicio de 1995, que en nuestro caso sería como ejemplo, de \$ 104,000.00

Suponiendo que en el segundo trimestre de 1996 la sociedad determinó retenciones sobre anticipos a socios por 12,000.00 como único impuesto a pagar, estaríamos ante la posibilidad de compensar nuestro saldo a favor de IVA, procediendo de la siguiente manera:

Saldo a favor de IVA ejercicio 1995	104,000.00
Retenciones s/Anticipos a socios del mes de enero de 1996	(12,000.00)
Remanente por aplicar de Saldo a favor de IVA	92,000.00

La declaración de pago provisional se llenaría con el dato de retenciones a pagar en el renglón de "Retenciones Salarios" (clave 028), sumalizando sería el total a pagar; posteriormente en la sección Cantidad a Compensar anotaríamos en el renglón de IVA (clave 818) la cantidad compensada de este impuesto, que es en igual cantidad, quedando una cantidad real por erogar de cero.

³ Art 32-A del CFF y Regla 73 de la Resolución Miscelánea para 1996-1997.

I. Ingresos Acumulables superiores a \$ 11'479,000.00
 II. Valor de Activo conforme a la LIA \$ 22'958,000.00

CAPITULO 7

PRINCIPIOS TEORICOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

7. PRINCIPIOS TEORICOS SOBRE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El impuesto al valor Agregado es un impuesto indirecto, tal y como lo define el autor Raúl Niño Álvarez:

"El IVA es un impuesto indirecto que están obligados a pagar los que realicen actos o actividades dentro del Territorio Nacional, sean personas físicas o morales. Se dice que el impuesto es indirecto porque quien lo paga lo transfiere a quien corresponde, situación que no sucede con el impuesto Sobre la Renta, la contribución predial, etc., impuestos que debe soportar el causante de ellos".¹

Esto quiere decir que un consumidor de bienes o servicios paga el IVA y quien lo recibe o cobra tiene la obligación de enterarlo a la autoridad recaudadora.

Lo anterior lo confirma el Art. 1º de la LIVA que menciona que:

"El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley".²

El IVA grava las siguientes actividades, realizadas ya sea por personas físicas o morales:

- Enajenen bienes.
- Presten servicios independientes.
- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- Importen bienes o servicios.

En nuestro caso nos ocuparemos primordialmente del impuesto que grava la prestación de servicios independientes, y que se encuentran entre otros los servicios profesionales prestados a través de una Sociedad Civil.

¹ Raúl Niño Álvarez. Contabilidad Intermedia I. Sexta Edición. Editorial Trillas, S.A. México 1989. p.p. 40.

² Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LIVA p.p. 1

La principal característica en el tratamiento fiscal del IVA para este tipo de actividad y específicamente por el tipo de empresa es que éste se pagará hasta que se cobre el servicio prestado conforme al Art. 17 de la misma Ley:

"En el caso de servicios personales independientes, así como en el caso de servicios de suministro de agua y de recolección de basura proporcionados por el Distrito Federal, Estados, municipios, organismos descentralizados, así como por concesionarios, permisionarios y autorizados para proporcionar dichos servicios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento que se peguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas".³

Este pago será por la diferencia que resulte de acreditar el IVA que se tenga a favor contra el IVA que se haya trasladado al consumidor del servicio. El IVA acreditable es el que se pagó al adquirir bienes, servicios o la importación de estos mismos, siempre y cuando sean compras, gastos, inversiones o costos deducibles para efectos de la LISR cumpliendo con los requisitos que marca el Código Fiscal de la Federación para este propósito en su Art. 29-A.

El procedimiento de determinación del IVA acreditable se encuentra desarrollado en el Art. 4 de la misma Ley y a grandes rasgos nos da a entender que el IVA por acreditar será el efectivamente pagado por adquisición de bienes y servicios aún de importación, gravados por tasa 15% ó 0%.

En este sentido al haber realizado operaciones a tasa 0% únicamente se acreditará el IVA correspondiente a esta parte, identificándolo incluso en el porcentaje debido.

Esto quiere decir que si nosotros trasladamos o cobramos un IVA sobre servicios gravados exclusivamente a una tasa del 15%, todo el IVA que hayamos pagado en adquisición de bienes o servicios necesarios para el desarrollo de nuestra actividad se podrá acreditar o disminuir del primero y la diferencia, si el cobrado es mayor que el pagado será una diferencia a cargo y deberemos enterarla; si por el contrario, pagamos más IVA del que cobramos, la diferencia será un IVA a favor que podremos acreditar con posterioridad. Si hubiéramos realizado actividades gravadas a una tasa 0% identificaríamos la parte correspondiente y acreditaríamos el IVA a favor

³ Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LIVA p.p. 15/17.

en la misma proporción, es decir, si tuvimos ingresos gravados al 15% en una proporción del 90% del total de los obtenidos en el mes y la parte restante el 10% gravados a una tasa del 0%; en estas mismas proporciones de 90% y 10% se acreditará el IVA pagado o a favor.

Supondremos que la empresa "Servicios Profesionales, S.C." obtuvo en el mes de enero de 1996 ingresos cobrados por \$ 684,000.00 todos gravados a una tasa del 15% y expidió recibos en el mismo mes de enero por un total de \$ 710,000.00; el IVA acreditable sobre los gastos deducibles del mismo periodo asciende a \$ 58,000.00, de esta manera procederemos a calcular el pago provisional del primer mes del año.

EL IVA trasladado se calcula sobre los 684,000.00 que se cobraron efectivamente:

Ingresos Cobrados	684,000.00
IVA Traslado 15%	102,600.00
Acreditamiento de IVA:	
IVA Traslado	102,600.00
menos:	
IVA Acreditable	<u>58,000.00</u>
Saldo a pagar (Favor)	44,600.00

Tenemos entonces que se determinó un IVA por pagar de \$ 44,600.00 que se deberá enterar junto con el pago provisional de ISR o IA del mismo periodo de acuerdo al Art. 5 de la LIVA.

Si hubiésemos tenido un IVA acreditable mayor tendríamos un saldo a favor que se podrá acreditar en periodos posteriores hasta agotarlo.

Mencionaremos nuevamente que con la reforma al Art. 23 del Código Fiscal de la Federación los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales podrán compensar cantidades que tengan de IVA a favor contra el mismo Impuesto al Valor Agregado, contra el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Activo e incluso contra cualquier retención

efectuado a terceros, con lo que empresas que constantemente generan estos saldos a favor ampliarán las posibilidades de aprovecharlos y pagar una menor cantidad de impuestos.

CAPITULO 8

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL ACTIVO (DEL EJERCICIO)

8. CALCULO ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL ACTIVO.

8.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Las Sociedades Civiles deberán calcular su impuesto anual y presentar su declaración del ejercicio a más tardar el 31 de marzo del ejercicio siguiente al que hacen esta determinación.

Esto se debe a que la LISR, como se dijo anteriormente, considera a este tipo de sociedad como personas morales que tributan en el Título II de la misma ley, es decir, contribuyentes obligados a cumplir con todas las obligaciones establecidas en estos preceptos al igual que las sociedades de carácter mercantil; siempre y cuando se constituyan en alguna de las formas de sociedad enumeradas a continuación y en consecuencia desarrollen actividades propias de la misma¹:

- Sociedades de Profesionistas.
- Sociedades inmobiliarias.
- Sociedades Administradoras de Inmuebles.
- Sociedades de Representantes de Empresas. (asociación de Industriales, comerciantes, etc.)
- Sociedades o Asociaciones que se dediquen a la enseñanza y que no cuenten con autorización o con reconocimiento de validez oficial de la Secretaría de Educación Pública.
- Sociedades de Agentes Aduanales.
- Cualquier otra Sociedad o Asociación Civil no incluida en los artículos 65 o 70 de la LISR (Personas Morales No Contribuyentes).

¹ Jaime Domínguez Orozco y Cuauhtémoc Reséndiz Núñez. Op. Cit. p.p. 93,94.

Como ha sido desde un principio, haremos la aclaración de que como objeto de nuestro estudio, nos hemos de referir a las Sociedades Civiles prestadoras de Servicios Profesionales (Sociedad de Profesionistas conforme a la clasificación anterior).

8.1.1 CALCULO ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Para llevar a cabo el cálculo anual del Impuesto Sobre la Renta las Sociedades Civiles acumularán el total de Ingresos que hayan obtenido durante el ejercicio; estos se especifican en el Art. 15 de la LISR y que considera los siguientes:

- Ingresos en efectivo.
- Ingresos en bienes.
- Ingresos en servicio.
- Ingresos en crédito.
- Ingresos de cualquier otro tipo.
- Ganancia Inflacionaria.

Recordemos que en el caso de Sociedades Civiles prestadoras de servicios personales independientes acumularán sus Ingresos hasta el momento en que sean cobrados (Art. 16 LISR).

A la totalidad de los Ingresos acumulables en el ejercicio se disminuirán las deducciones autorizadas que menciona el Art. 22² de la misma Ley, siempre y cuando reúnan a su vez los requisitos de deducción establecidos en el Art. 24:

- I. Devoluciones y Descuentos.
- II. Adquisiciones de mercancías.
- III. Diferencia de Inventarios en ganadería.

² Enrique Domínguez Mota. Op. Cit. LISR p.p. 19-A/22,22/23.

- IV. Créditos Incobrables y pérdidas fortuitas.
- V. Fondos para tecnología y capacitación.
- VI. Fondos para pensiones, jubilaciones y antigüedad.
- VII. Derogada.
- VIII. Intereses y pérdida inflacionaria.
- IX. Anticipos a miembros de Sociedades y Asociaciones Civiles.

Como podemos observar en la última fracción se considera como una deducción fiscal los anticipos a socios otorgados, siempre y cuando el impuesto retenido sobre los mismos sea calculado en los términos del Art. 78 fracción II de la LISR, es decir que sea considerado para los socios como un ingreso asimilable a salarios y se le apliquen todas las disposiciones que contempla el Capítulo I, Título IV de la misma Ley.

Siguiendo con el tema mencionaremos que al considerar los anticipos a socios como una deducción fiscal, estos inciden de manera determinante en el resultado fiscal obtenido en el ejercicio, y en consecuencia en la determinación del ISR anual.

Supondremos que la sociedad "Servicios Profesionales, S. C." tuvo como ingresos acumulables totales del Ejercicio 1995 \$ 488,746.00, Deducciones Autorizadas \$ 164,346.00, Anticipos distribuidos a sus socios \$ 333,450.00 y Pagos Provisionales de ISR 0.

Procederemos a determinar el Resultado Fiscal que será base para el cálculo del ISR:

Ingresos Acumulables del Ejercicio	488,746.00
Deducciones Autorizadas del Ejercicio	(164,346.00)
Anticipos a Socios del Ejercicio	(333,450.00)
Resultado Fiscal Ejercicio 1995	(9,050.00)

Como podemos observar el Resultado Fiscal es negativo, es decir existió Pérdida Fiscal, debido a los anticipos que se distribuyeron, por lo que no se lleva a cabo cálculo del ISR a la tasa

del 34 % como lo establece el Art. 10 de la misma Ley; esta situación no sucede normalmente con las sociedades mercantiles, ya que únicamente habrían considerado como deducciones autorizadas los mencionados en el Art. 22 de la LISR exceptuando la fracción XI que es privativa de las Sociedades Civiles; realizaremos el mismo cálculo de determinación de Resultado Fiscal como lo llevaría a cabo una Sociedad Mercantil:

Ingresos Acumulables del Ejercicio	488,746.00
Deducciones Autorizadas del Ejercicio	<u>(164,346.00)</u>
Resultado Fiscal Ejercicio 1995	324,400.00
Tasa de Impuesto	34 %
Impuesto del Ejercicio	110,296.00

A este Impuesto se le tendrían que disminuir los pagos provisionales efectuados con anterioridad con lo que tendríamos el Impuesto Anual definitivo, esto es en el caso de una Sociedad Mercantil.

Con el mismo ejemplo de la Sociedad Civil, cambiando únicamente el importe de los anticipos a socios al 50 % que serían \$ 166,725.00, determinaríamos el siguiente resultado.

Ingresos Acumulables del Ejercicio	488,746.00
Deducciones Autorizadas del Ejercicio	(164,346.00)
Anticipos a Socios del Ejercicio	<u>(166,725.00)</u>
Resultado Fiscal Ejercicio 1995	157,675.00
Tasa de Impuesto	34 %
Impuesto del Ejercicio	53,609.50

A este impuesto anual se restarían los pagos provisionales de ISR efectuados durante el ejercicio, que para efectos del ejemplo, supondremos que importan la cantidad de \$ 48,900.00, así tendríamos que el impuesto anual ascendería a \$ 4,709.50

Impuesto Anual	53,609.50
Pagos Provisionales del Ejercicio	<u>(48,900.00)</u>
Diferencia a cargo (favor)	4,709.50

Como se mencionó al inicio del tema, nos podemos percatar de la importancia que tienen los anticipos a socios en materia fiscal.

9.2 IMPUESTO AL ACTIVO.

Como se explicó anteriormente el impuesto al activo del Ejercicio se obtiene sumando los promedios anuales de los Activos Financieros (Activos Financieros contratados con el Sistema Financiero y Otros Activos Financieros), de los Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos, de los Inventarios y por último de los Terrenos, disminuidos de los promedios de Deudas; a esta diferencia se aplicará la tasa del 1,8 % contenida en el Art. 2 de la LIA, obteniéndose el Impuesto al Activo del Ejercicio.

Promedios Anuales de Activos Financieros	130,730.00
Promedios Anuales de Activos fijos, Cargos y Gastos Diferidos	454,305.00
Promedios Anuales de Terrenos	0.00
<hr/>	
Suma de Promedios de Activos	585,035.00
Promedios de Deudas	0.00
<hr/>	
Base para Impuesto al Activo	585,035.00
Tasa de Impuesto 1.8 %	10,530.63

Este será el Impuesto Anual que se deberá pagar al presentar la Declaración Anual del Ejercicio correspondiente; esto de no tener un pago de ISR más alto en el mismo Ejercicio, es decir, como lo indica las disposiciones legales, pagar el mayor.

Contra este impuesto se acreditará el ISR del mismo Ejercicio, siempre que éste sea mayor, de conformidad con el Art. 9 de la LIA. Tomando el ISR determinado en el segundo ejemplo anterior de determinación de ISR anual de la S. C. tenemos que el ISR anual del mismo ejercicio fue de \$53,609.50, este lo acreditamos contra el impuesto al Activo anual de \$ 10,530.63; el efecto es que el IA queda nulficado y la cantidad que tendría que pagar la S.C. por el ejercicio será el Impuesto Sobre la Renta.

Impuesto al Activo anual	10,530.63
Impuesto Sobre la Renta anual	53,609.50
	<hr/>
Impuesto a pagar a nivel anual (Impuesto Sobre la Renta)	53,609.50

En el caso de no haber determinado ISR durante el ejercicio, como en el primer ejemplo de la S. C., se debería pagar el impuesto al Activo; sin embargo, recordemos que podremos acreditar contra este impuesto las retenciones efectuadas sobre los Anticipos a Socios del mismo ejercicio, así retomando el ejemplo tenemos la siguiente operación:

Impuesto al Activo anual	10,530.63
Impuesto Sobre la Renta anual	0.00
	<hr/>
Impuesto a pagar a nivel anual (Impuesto al Activo)	10,530.63
Retenciones s/Anticipos a Socios	73,410.00
	<hr/>
Impuesto a pagar a nivel anual (Retenciones s/Anticipos)	73,410.00

Obviamente estas retenciones ya han sido enteradas durante el ejercicio en los pagos provisionales, al amparo del Art. 11 de la LIA.

CAPITULO 9

TRATAMIENTO FISCAL Y CONTABLE DE LOS ANTICIPOS A SOCIOS

9. TRATAMIENTO FISCAL Y CONTABLE DE LOS ANTICIPOS A SOCIOS.

9.1 CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DEL SOCIO.

Las Sociedades Civiles son agrupaciones de personas en las que resulta de mayor importancia y trascendencia quién forme parte de la misma con respecto de sus aportaciones, es decir vale más la persona por sí misma que por el aporte económico que realice.

El Art. 2689 del Código Civil estipula que los miembros de la Sociedad Civil podrán realizar aportaciones en dinero o en bienes, por lo que se menciona que de la naturaleza de esta aportación depende su calidad de socio capitalista o socio Industrial respectivamente.

"Esta división es importante para los efectos legales de la liquidación de la sociedad, porque en el Capítulo correspondiente el Código Civil establece las reglas de participación de cada uno de los tipos de socios en las utilidades de la empresa, así como, respecto de las pérdidas, si las hubiere".¹

Por último mencionaremos que dentro de la S. C. la participación en las utilidades y/o pérdidas puede ser convenida de común acuerdo entre los mismos socios, incluyendo a los asociados, que son aquéllos que no han realizado aportación alguna, pero que han sido aceptados como tales; esta participación queda establecida en el Código Civil en su Art. 2696 **"Será nula la Sociedad en que se estipule que los provechos pertenezcan exclusivamente a algunos de los socios y todas las pérdidas a otro u otros".²**

Con estos antecedentes podremos ver más adelante como se lleva a cabo la participación de los socios en las utilidades y/o pérdidas de la sociedad cuando este acuerdo de participación es llevado a cabo por un consenso generalizado, sin obedecer exclusivamente a las aportaciones efectuadas.

¹ Jaime Domínguez Orozco, Cuauhtémoc Roséndiz Núñez. Op. Cit. p.p. 62

² Lisandro Cruz Ponce y Gabriel Leyva. Op. Cit. p.p. 416.

9.2 ASPECTO FISCAL DE LOS ANTICIPOS A SOCIOS.

Una característica distintiva de las Sociedades Civiles es la deducción que se hace de los anticipos otorgados a socios, que para efectos fiscales se puede llevar a cabo, en los términos del Art. 78 fracción II de la LISR; es decir, que para los socios sea un ingreso asimilable a sueldos.

La mecánica para cálculo del impuesto sobre los anticipos será aplicando las disposiciones del Capítulo I, Título IV de la LISR.

Ejemplo:

Anticipo a Socio	34,000.00
Tarifa Art. 80 LISR	11,162.60
Subsidio Art. 80-A	(1,500.00)
Crédito General Art. 141-B	(61.00)
	<hr/>
Impuesto sobre Anticipo a Socio	9,601.60

El importe neto que recibirá el socio será de \$ 24,398.40, es decir:

Anticipo a socio	34,000.00
ISR retenido s/Anticipo a Socio	(9,601.60)
	<hr/>
Neto a recibir	24,398.40

En relación al subsidio que se acreditará contra el Impuesto, aclararemos que se aplicará en una proporción del 100 %, sin calcular sus partes acreditable y no acreditable, conforme al Art.

80-A de la LISR, en virtud de que los socios no tienen ningún tipo de prestación como lo son el Seguro Social, el SAR, el INFONAVIT, etc.

El impuesto que retenga la S. C. será enterado junto con los otros impuestos, de manera mensual o trimestral según corresponda.

Al final del Ejercicio se hará el cálculo del impuesto anual correspondiente al socio, aplicando las tarifas de los Artículos 141 Impuesto, 141-A Subsidio y 141-B Crédito General; la mecánica es exactamente igual que la determinación del impuesto mensual sobre los Anticipos a Socios.

Al Impuesto Anual determinado se le disminuirán las retenciones efectuadas durante el ejercicio, sobre los anticipos recibidos.

La diferencia entre los dos determina un saldo a cargo del socio o un saldo a favor por exceso en retenciones; si la diferencia resulta ser un saldo cargo, el socio deberá enterarla al presentar su declaración anual a más tardar el 30 de abril del ejercicio siguiente al cual corresponde la declaración.

Ejemplificaremos lo antes referido:

Servicios Profesionales distribuyó a sus socios A y B los siguientes Anticipos durante el Ejercicio 1995:

Socio A	\$ 133,300.00	Impuesto retenido	\$ 21,300.00
Socio B	\$ 66,650.00	Impuesto retenido	\$ 15,080.00

Cálculo Anual	Socio A	Socio B
Ingresos Anuales	133,300.00	66,650.00

Impuesto	38,826.10	16,103.80
Subsidio	(13,667.20)	(7,083.20)
Crédito General	(643.80)	(643.80)
Impuesto Anual a cargo (favor)	24,515.10	8,376.60
Retenciones efectuadas	(21,300.00)	(15,080.00)
Impuesto definitivo a cargo (favor)	3,215.10	(6,703.40)

El socio A deberá enterar como diferencia de Impuesto Anual \$ 3,215.10 al presentar su declaración anual, puesto que se le retuvo menos impuesto durante el año; al contrario del socio B que tuvo un saldo a favor en su cálculo anual y del cual podrá solicitar su devolución o compensar contra retenciones futuras.

En el caso de los anticipos a socios provenientes de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta no causarán ISR: " Si la A.C. o S. C. obtiene Resultado Fiscal, tendrá que pagar el ISR a la tasa del 34 % y por lo tanto determinará la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN). Si distribuye utilidades a sus socios que provengan de esta cuenta no pagará ISR la A. C. o S. C. En ambos casos el socio no tendrá un ingreso acumulable para ISR. "³

³ Jaime Domínguez Orozco y Cuauhtémoc Reséndiz Núñez. Op. Cit. p. 205

9.3 ASPECTO CONTABLE DE LOS ANTICIPOS A SOCIOS.

Contablemente los Anticipos a Socios se registran como una Cuenta por Cobrar, genéricamente llamada Deudores Diversos, situación que fiscalmente, como se ha descrito, tiene un tratamiento diferente, como una deducción.

Como el mismo nombre lo indica se trata de un retiro a cuenta de Utilidades esperadas a obtener en un ejercicio determinado, razón por la cual se registra como cuenta de activo.

Supondremos, por ejemplo, que la Sociedad "Servicios profesionales, S. C." otorgó Anticipos a Socios durante el Ejercicio de 1995 por \$ 350,000.00, el asiento contable que llevó a cabo durante el ejercicio al momento de la distribución fué el siguiente:

Deudores Diversos (Retiros Socios 1995)	350,000.00	
Bancos		268,000.00
Impuestos por Pagar (Retenciones)		82,000.00

1. Se deberá controlar de manera específica el importe de los anticipos otorgados por ejercicio.
2. Las retenciones se provisionarán y pagarán como una retención sobre salarios, ya que estos ingresos para los socios son asimilables a este concepto, como lo establece el Art. 78 fracción II de la LISR.
3. El importe de la salida de bancos será el neto que recibirán los socios, es decir, el anticipo menos su retención.

El control que se mencionó deberá llevarse, es por la razón de que al final de cada ejercicio se deberán aplicar esos Anticipos contra el Resultado Contable Neto del Ejercicio al cual corresponden, determinándose las diferencias a cargo o a favor; pudiéndose dar el caso de que esa aplicación no se lleve a cabo por dos ejercicios o más y en consecuencia no se tendría una separación adecuada de las cifras correspondientes a cada ejercicio, dificultándose su asignación.

La aplicación de esos Retiros contra el Resultado Contable Neto deberá llevarse a cabo conforme a la participación de cada socio en el Patrimonio de la Sociedad en primera instancia, o como ya mencionamos, conforme al común acuerdo de los socios mismos determinando los porcentajes de participación.

Determinándose así si las cantidades que recibió cada socio fueron en exceso o dejó de percibir su correspondiente parte. Si se da el caso en que un socio recibió Anticipos en exceso, tendrá que devolver esa cantidad en efectivo; y si por el contrario, recibió en menor cantidad, se le tendrá que otorgar un retiro extra para completar su participación.

Estos ajustes se tendrán que realizar siempre para poder llegar al Resultado Contable obtenido en el Ejercicio.

A continuación desarrollaremos 3 casos comunes en cuanto a la distribución de Resultados a los socios en las S. C.

En el primer caso no se generó Utilidad Distribuible y se llevaron a cabo retiros a socios, por lo que al llevar a cabo la participación en los resultados del Ejercicio nos encontramos que los socios tendrán que devolver las cantidades que recibieron para cubrir la pérdida sufrida.

En el segundo caso sí se generó Utilidad Distribuible por lo que se tendrán que realizar retiros extras para llegar al importe que se tiene por repartir; esta nueva asignación de retiros se llevará a cabo de acuerdo a los porcentajes previamente determinados. Al entregar los retiros se llevará a cabo el cálculo del impuesto correspondiente de la manera ya comentada con anterioridad.

En el tercer caso sí se generó Utilidad Distribuible, sin embargo los retiros de socios se llevaron a cabo en exceso por lo que cada socio deberá regresar lo que recibió en demasía, para

dejar el importe de la cantidad distribible ajustada a lo obtenido como resultado. Esta devolución de dinero la llevarán a cabo igualmente en las proporciones en que participaron.

PRIMER CASO: PERDIDA FISCAL Y CONTABLE.**1. Integración del Patrimonio.**

SOCIO	Participación en el Patrimonio	Porcentaje
A	60,000.00	60%
B	40,000.00	40%
C	6,000.00	6%
D	4,000.00	4%
Total	100,000.00	100%

2. Resultados al 31 de Diciembre del Ejercicio 1985.

Utilidad Fiscal del Ejercicio	(18,700.00)
Utilidad Contable del Ejercicio	(11,210.00)
Ingreso Sobre la Renta del Ejercicio	-
Ingreso al Activo del Ejercicio	-
P. T. U.	-

3. Retiros a cuenta de Utilidad del Ejercicio 1985

SOCIO	
A	10,400.00
B	-
C	10,400.00
D	5,100.00

4. Porcentaje de participación de los socios en las utilidades de la S.C. por el Ejercicio de 1985 (Según acuerdo tomado por los propios socios).

SOCIO	Porcentaje
A	48%
B	48%
C	1%
D	1%

A) Determinación del Resultado Contable Distribuible a Socios por el Ejercicio 1996

Pérdida Contable del Ejercicio	(11,210.00)
Impuesto Sobre la Renta	-
Impuesto al Activo	-
P. T. U.	-
Pérdida Distribuible a Socios	(11,210.00)

B) Distribución de la Pérdida en base a la Participación acordada.

SOCIO	Participación %	Resultado Distribuible	Retiros a cuenta de Resultado	Resultado Dist. a Cargo (favor)	ISR a retener (en su caso)	Neto a recibir
A	48%	(5,492.90)	10,400.00	15,892.90	-	-
B	49%	(5,492.90)	-	5,492.90	-	-
C	1%	(112.10)	10,400.00	10,512.10	-	-
D	1%	(112.10)	5,100.00	5,212.10	-	-
Totales		(11,210.00)	25,900.00	37,110.00	-	-

SEGUNDO CASO: UTILIDAD FISCAL Y CONTABLE.**1. Integración del Patrimonio.**

SOCIO	Participación en el Patrimonio	Porcentaje
A	50,000.00	50%
B	40,000.00	40%
C	6,000.00	6%
D	4,000.00	4%
E	<u>Asociado</u>	<u>0%</u>
Total	100,000.00	100%

2. Resultados al 31 de Diciembre del Ejercicio 1985.

Utilidad Fiscal del Ejercicio	65,310.00
Utilidad Contable del Ejercicio	131,840.00
Impuesto Sobre la Renta del Ejercicio	2,981.00
Impuesto al Activo del Ejercicio	
P. T. U.	3,130.00

3. Retiros a cuenta de Utilidad del Ejercicio 1985

SOCIO	
A	38,717.00
B	-
C	-
D	38,636.00
E	17,888.00

4. Porcentaje de participación de los socios en las utilidades de la S.C. por el Ejercicio de 1985 (Según acuerdo tomado por los propios socios).

SOCIO	Porcentaje
A	40.71%
B	0%
C	0%
D	40.51%
E	18.78%

A) Determinación del Resultado Contable Distribuable a Socios por el Ejercicio 1995

Utilidad Contable del Ejercicio	131,840.00
Ingresos Sobre la Reserva	(2,961.00)
Ingresos al Activo	-
P. T. U.	<u>(3,130.00)</u>
Utilidad Distribuable a Socios	125,759.00

B) Distribución de la Utilidad en base a la Participación acordada.

SOCIO	Participación %	Resultado Distribuable	Retiros a cuenta de Resultado	Resultado Dist. a Cargo (favor)	ISR a retener (en su caso)	Neto a recibir
A	40.71%	51,186.49	36,717.00	(12,479.49)	2,582.00	9,887.00
B	0%	-	-	-	-	-
C	0%	-	-	-	-	-
D	40.51%	50,944.57	36,535.00	(12,409.57)	2,570.00	9,840.00
E	18.78%	23,617.54	17,866.00	(5,751.54)	823.00	4,929.00
Totales		125,759.00	96,118.00	(30,641.00)	6,985.00	24,856.00

TERCER CASO: PERDIDA FISCAL Y UTILIDAD CONTABLE.**1. Integración del Patrimonio.**

SOCIO	Participación en el Patrimonio	Porcentaje
A	60,000.00	60%
B	40,000.00	40%
C	8,000.00	8%
D	4,000.00	4%
E	Asociado	0%
F	Asociado	0%
G	Asociado	0%
Total	100,000.00	100%

2. Resultados al 31 de Diciembre del Ejercicio 1985.

Utilidad Fiscal del Ejercicio	(110,282.00)
Utilidad Contable del Ejercicio	118,180.00
Impuesto Sobre la Renta del Ejercicio	-
Impuesto al Activo del Ejercicio	-
P. T. U.	-

3. Retiros a cuenta de Utilidad del Ejercicio 1985

SOCIO	
A	70,168.00
B	-
C	70,168.00
D	34,663.00
E	26,398.00
F	21,664.00
G	8,848.00

4. Porcentaje de participación de los socios en las utilidades de la S.C. por el Ejercicio de 1985 (Según acuerdo tomado por los propios socios).

SOCIO	Porcentaje
A	30.38%
B	0.00%
C	30.38%
D	15.02%
E	11.00%
F	9.38%
G	3.83%

A) Determinación del Resultado Contable Distribuible a Socios por el Ejercicio 1990

Utilidad Contable del Ejercicio	118,180.00
Impuesto Sobre la Renta	-
Impuesto al Activo	-
P. T. U.	-
Utilidad Distribuible a Socios	118,180.00

B) Distribución de la Utilidad en base a la Participación acordada.

SOCIO	Participación %	Resultado Distribuible	Retiros a cuenta de Resultado	Resultado Dist. a Cargo (Favor)	ISR a retener (en su caso)	Neto a recibir
A	30.38%	35,803.08	70,156.00	34,252.82	-	-
B	0.00%	-	-	-	-	-
C	30.38%	35,803.08	70,156.00	34,252.82	-	-
D	16.02%	17,750.85	34,883.00	18,912.38	-	-
E	11.00%	12,588.80	25,385.00	12,388.20	-	-
F	9.38%	11,097.10	21,884.00	10,588.90	-	-
G	3.83%	4,526.29	8,848.00	4,321.71	-	-
Totales		118,180.00	230,903.00	112,723.00	-	-

CAPITULO 10

PRINCIPALES ASPECTOS DE CARACTER LABORAL EN LAS SOCIEDADES CIVILES

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

10. PRINCIPALES ASPECTOS DE CARACTER LABORAL EN LAS SOCIEDADES CIVILES.

10.1 LEY DEL SEGURO SOCIAL.

El 21 de Diciembre de 1995 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la nueva Ley del Seguro Social, la cual entrará en vigor a partir del 1° de Enero de 1997, tal y como lo establece el Art. Transitorio Primero de la misma Ley.

Al igual que la anterior esta tiene la "finalidad de garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los derechos de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizado por el Estado". (Art. 2)

Garantizando así los preceptos de la Carta Magna en su Art. 123 apartado "A" a través del Instituto Mexicano del Seguro Social, como organismo fiscal autónomo; comprendiendo los regímenes obligatorio y voluntario, ocupándonos específicamente del primero.

Son sujetos de aseguramiento de manera obligatoria:

"Las personas que se encuentran vinculadas a otras, de manera permanente o eventual, por una relación de trabajo cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón, y aún cuando éste, en virtud de alguna Ley especial, esté exento del pago de impuestos y derechos" (Art. 12, frac. 1 LSS).

Será necesario remitirnos a la Ley Federal del Trabajo para conocer algunos conceptos importantes.

La persona que se vincula a otra por una relación de trabajo se denomina trabajador y que en términos de la Ley Federal del Trabajo se definiría de la siguiente manera: "Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado; para los efectos de esta disposición se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio" (Art. 8 LFT).

La otra persona que se involucra en la relación de trabajo es el *Patrón que es la "persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores"* (Art. 10 LFT).

Y por último, quizás la parte más importante, definir la relación de trabajo como:

"Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario. .

Contrato individual de trabajo, cualquiera que sea su forma o denominación, es aquél por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario.

La prestación de un trabajo a que se refiere el párrafo primero y el contrato celebrado producen los mismos efectos" (Art. 20 LFT).

"Se presume la existencia del contrato y de la relación de trabajo entre el que presta un trabajo personal y el que lo recibe" (Art. 21 LFT).

Así tenemos que la relación de trabajo entre un trabajador y su patrón, en nuestro caso una Sociedad Civil, que como ya sabemos es una Persona Moral; deberá ser formalizada por un contrato, si éste no se lleva a cabo, se dará por un hecho que la relación de trabajo sí existe y que es totalmente válida otorgando todos los derechos y obligaciones inherentes para ambas partes. El aspecto de subordinación se refiere a la dependencia absoluta en cuanto a la labor a desempeñar y las condiciones en que se llevará a cabo por parte del trabajador con respecto al patrón y que deberán ser claramente estipuladas en el contrato respectivo, de existir este último.

Por lo tanto las Sociedades Civiles que contraten personal bajo estos lineamientos se obligan a asegurar en el régimen obligatorio a este personal de conformidad con el Artículo 12 de la Ley del Seguro Social; cumpliendo como patrón con lo siguiente:

- I. Registrar e inscribir a sus trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social, comunicar sus altas y bajas, las modificaciones de su salario y los demás datos, dentro de plazos no mayores de cinco días hábiles, conforme a las disposiciones de esta Ley y sus reglamentos.
- II. Llevar registros, tales como nóminas, y listas de raya en las que se asiente invariablemente el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores, además de otros datos que exijan la presente Ley y sus reglamentos. Es obligatorio conservar estos registros durante los cinco años siguientes al de su fecha.
- III. Determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Este pago de cuotas se hará ahora por periodos mensuales naturales, a más tardar los días 17 del mes siguiente al que corresponda el pago. Unicamente serán las aportaciones correspondientes a los ramos de Retiro, Cesantía en Edad Avanzada y Vejez que seguirán enterándose de manera bimestral en tanto se adecuen los periodos de pago de las leyes del INFONAVIT y del ISSSTE.

Los seguros que comprende este régimen serán:

- I. Riesgos de trabajo.
- II. Enfermedades y maternidad.
- III. Invalidez y Vida.
- IV. Retiro, Cesantía en Edad Avanzada y Vejez.
- V. Guarderías y prestaciones sociales.

Patrón y trabajador aportarán recursos, mediante cuotas el primero y retenciones sobre su salario, el segundo, determinándose estos Importes mediante factores, previamente establecidos para cada ramo de aseguramiento.

Estos porcentajes se aplican al salario base de cotización de cada trabajador; este es el salario integrado, es decir la percepción diaria más otros conceptos como gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie o cualquier otra cantidad que se entregue al trabajador, bajo los lineamientos y reglas que establece la misma Ley.

Este salario base de cotización tendrá como límite superior 25 veces el salario mínimo general, es decir hasta este monto se podrán calcular las aportaciones al Seguro Social; con la excepción de que será hasta el año 2007 que este límite de cotización se hará aplicable a los seguros de Invalidez y Vida, Cesantía en Edad Avanzada y Muerte; el 1° de enero de 1997 el límite superior para estos seguros será de 15 veces el salario mínimo general, aumentándose en 1 salario mínimo subsecuentemente hasta el año 2007 llegando así a 25.

10.1.1 Riesgos de Trabajo.

"Riesgos de Trabajo son los accidentes y enfermedades a que están expuestos los trabajadores en ejercicio o con motivo del trabajo" (Art. 41) .

Los riesgos de trabajo pueden producir los siguientes estados:

- I. Incapacidad temporal.
- II. Incapacidad permanente parcial.
- III. Incapacidad permanente total.
- IV. Muerte.

Dependerá del estado en el que se encuentre el trabajador para recibir las prestaciones en dinero o en especie, así como los montos y periodos que así establezca la Ley y sus reglamentos.

Las cuotas que pagarán los patrones por este seguro serán calculadas aplicando al salario base de cotización primas o factores previamente determinados, tal procedimiento se explica a continuación:

La empresa deberá determinar su índice de siniestralidad aplicando la fórmula actuarial que se encuentra en el Art. 30 del Reglamento para la Clasificación de Empresas y de Determinación del Grado de Riesgo del Seguro de Riesgos de Trabajo (este será el que se encuentra vigente, en tanto no sean publicados los nuevos reglamentos correspondientes a esta nueva Ley, según lo contempla el Art. Segundo Transitorio); esto quiere decir que se deberán obtener los índices de frecuencia y gravedad.

El primero se refiere a la probabilidad de que ocurra un siniestro, o sea, que se concrete un riesgo de trabajo; las variables que intervienen son el número de casos de riesgos de trabajo acaecidos y el número de trabajadores expuestos.

El segundo cuantifica el tiempo que se ha perdido a causa de riesgos de trabajo a través de incapacidades temporales, permanentes parciales o totales y/o incluso fallecimientos de trabajadores. El producto de estos factores nos proporcionará el índice de siniestralidad .

Fórmula:

$$I_s = \frac{1000n}{90} \times \frac{E}{(365 + 0.16I + 16D)} \quad 1\ 000\ 000$$

N :

Como segundo paso se deberá obtener un segundo factor o prima, este sí, basándose en la nueva Ley mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Prima} = \left\{ \left(\frac{E}{365} \right) + V \cdot (1 + D) \right\} \cdot (F / N) \cdot N$$

Las siglas significan:

V = 28 años, que es la duración promedio de vida activa de un individuo que no haya sido víctima de un accidente mortal o de incapacidad permanente total.

F = 2.9 que es el factor de prima.

N = Número de trabajadores promedio expuestos al riesgo.

S = Total de los días subsidiados a causa de incapacidad temporal.

I = suma de los porcentajes de las incapacidades permanentes, parciales y totales, divididos entre cien.

D = Número de defunciones.

M = 0.0025 que es la prima mínima de riesgo.

Esto quiere decir que el Índice de Siniestralidad (primer fórmula) se multiplicará por el Factor de Prima (segunda fórmula), sumando al producto 0.0025 como prima mínima de riesgo.

Esta sería la prima a cubrir por el seguro de Riesgos de Trabajo.

En los casos de empresas que se inscriban por primera vez al Instituto Mexicano del Seguro Social deberán cubrir por este concepto la prima media de la clase en que sea ubicada, de conformidad con el reglamento respectivo, siendo este procedimiento igual al de la Ley anterior; es decir subsisten las 5 clases en la que se podrá clasificar y ubicar a una empresa, así como sus primas medias¹:

¹ Es muy importante señalar que los patrones inscritos en el Seguro Social hasta el 31 de Diciembre de 1996 seguirán pagando por seguro de Riesgos de Trabajo el mismo porcentaje o prima, hasta el primer bimestre de 1998. (Art. Noveno Transitorio LSS). La modificación a esta prima la llevarán a cabo a partir del segundo bimestre de 1998 en base a la siniestralidad ocurrida en el periodo del 1º de enero al 31 de diciembre de 1997.

Prima Media	En Porcientos
Clase I	0.54355
Clase II	1.13065
Clase III	2.59640
Clase IV	4.65325
Clase V	7.58875

La obligación de revisar este porcentaje de cuota será de manera anual, pudiendo modificar la prima aumentando o disminuyendo en una proporción no mayor al 0.01 del salario base de cotización con respecto a la del año inmediato anterior, con esto el Seguro Social previene la situación de que muchas empresas podían bajar su prima de riesgo en una misma clase, de la más alta a la más baja, y al contrario, subir drásticamente de una prima baja o media a la más alta.

Como se mencionó, la prima de riesgo mínima a pagar será de un 0.25 % y la más alta no rebasará el 15 %.

10.1.2 Enfermedades y Maternidad.

Quedarán amparados por este seguro las siguientes personas:

1. El asegurado
2. El pensionado por:
 - a) Incapacidad permanente total o parcial.
 - b) Invalidez.
 - c) Cesantía en edad avanzada y vejez.
 - d) Viudez, orfandad o ascendencia.

3. La esposa del asegurado, a falta de ésta la mujer con la que haya vivido durante los cinco años posteriores a la enfermedad o con la que haya procreado hijos, siempre y cuando ambos estén libres de matrimonio.

4. Los hijos menores de 16 años, y hasta los 25 si estudian en planteles del sistema nacional educativo.

5. El padre y la madre del asegurado cumpliendo con ciertos requisitos.

Los recursos necesarios para cubrir las prestaciones que otorga este seguro serán aportadas mediante cuotas obrero patronales como sigue:

Prestaciones en especie.

I. Por cada asegurado el patrón cubrirá un 13.9 % mensual² sobre un salario mínimo general diario de D.F., por lo tanto trabajadores de 1 salario mínimo no deberán hacer aportación alguna.

II. En el caso de trabajadores que obtengan más de tres salarios mínimos del D.F. éstos cubrirán una cuota del 2 % y los patrones del 6% sobre la diferencia obtenida de restar al salario base de cotización de estos trabajadores los tres salarios mínimos citados³.

Prestaciones en dinero.

I. Patrones: el 0.70% sobre el salario base de cotización.

II. Trabajador: el 0.20 % sobre el salario base de cotización.

10.1.3 Invalidez y Vida.

Este seguro cubre la invalidez y muerte del asegurado o del pensionado por invalidez. Se deberá cubrir una cuota patronal de 1.75 % sobre el salario base de cotización del asegurado y de 0.625 % sobre el mismo salario como retención al trabajador.

² Esta tasa se incrementará sumándole 0.065 centésimas de punto el 1° de julio de cada año a partir de 1998 y hasta el año 2007.

³ Estas tasas, al contrario se irán disminuyendo en un 0.049 centésimas la cuota patronal y en 0.016 centésimas la cuota obrera comenzando en 1998 y terminando en el año 2007.

10.1.4 Retiro, Cesantía en Edad Avanzada y Vejez.

Las aportaciones a este seguro deberán ser cubiertas de la siguiente forma:

- I. Por el ramo de Retiro el patrón seguirá pagando un 2 % sobre el salario base de cotización de cada trabajador.
- II. Por el ramo de Cesantía en Edad Avanzada y Vejez el patrón cubrirá un 3.150 % sobre el salario base de cotización del trabajador y este último un 1.125 % sobre el mismo salario.

10.1.5 Guarderías y Prestaciones Sociales.

Este seguro cubre el riesgo de la mujer trabajadora y del trabajador viudo o divorciado de no poder prestar las atenciones y cuidados necesarios a sus hijos durante el desarrollo de sus labores, mediante guarderías infantiles.

Las prestaciones sociales se dividen en dos, las sociales institucionales y las de solidaridad social. Las primeras fomentarán la salud, previniendo enfermedades y accidentes y procurando elevar el nivel de vida de la población; las segundas tienen por objetivo promover lo anterior mediante la realización de programas, campañas, actividades, encaminados todos ellos al desarrollo y fortalecimiento físico, mental, espiritual y de conocimientos de la población en general.

La aportación seguirá siendo de un 1 % sobre el salario base de cotización del asegurado, cubierta únicamente por el patrón. De estos recursos el Instituto Mexicano del Seguro Social destinará hasta el 20 % para prestaciones sociales.

10.2 LEY DEL INFONAVIT.

Al igual que la seguridad social, el derecho a una vivienda digna para los trabajadores queda establecido en la Constitución, mediante aportaciones que hagan las empresas a un Fondo Nacional para la Vivienda a fin de que los trabajadores puedan obtener financiamientos accesibles para satisfacer sus necesidades de vivienda o habitación (Art. 123 fracción XII Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

Las cuotas serán cubiertas en un 5 % sobre el salario integrado de cada trabajador, tasa estipulada en el Art. 136 de la Ley Federal del Trabajo, abonadas a las cuentas individuales del Sistema de Ahorro para el Retiro, abiertas en Instituciones de Crédito, conjuntamente con las cuotas bimestrales del Seguro del Retiro, situación que prevalecerá hasta que se adecue esta Ley con los periodos de pago establecidos en la nueva Ley del Seguro Social, para llevar a cabo el entero de cuotas de manera mensual.

10.3 PARTICIPACION A LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES.

Por último en el mismo Art. 123 fracción X constitucional, se establece el derecho de los trabajadores a tener una "participación en las utilidades de las empresas", regulado este reparto por la Ley Federal del Trabajo y la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en la Utilidades de las Empresas.

Los obligados a participar de sus utilidades a los trabajadores serán "todas las unidades económicas de producción o distribución de bienes o servicios y en general todas las personas físicas y morales que tengan trabajadores a su servicio"⁴; por lo tanto las Sociedades Civiles se encuentran totalmente obligadas a otorgar este beneficio.

⁴ Enrique Domínguez Mota . Op. Cit. PTU p.p. 1

Únicamente podrán exentar del pago de esta retribución las empresas que se encuentren en alguno de los supuestos siguientes:

1. Cuando sean de nueva creación, durante su primer año de funcionamiento.
2. Las de nueva creación cuando elaboren un nuevo producto en sus dos primeros años de funcionamiento.
3. Las extractivas de nueva creación en el periodo de exploración.
4. Instituciones de Asistencia Privada con reconocimiento oficial que realicen actos humanitarios con recursos propios provenientes de particulares y sin fines de lucro.
5. El IMSS, INFONAVIT e instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia.
6. Las que generen un ingreso anual declarado para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de \$ 6,000.00

El reparto se hará en un 10 % sobre la renta gravable determinada de conformidad con la LISR. El procedimiento de determinación de la base se encuentra establecido en el Art. 14 y 109 de la misma Ley, para personas morales y personas físicas con actividades empresariales respectivamente.

El monto obtenido se distribuirá para todos los trabajadores de la siguiente manera:

Para su pago la PTU se dividirá en dos partes iguales, el monto de la primera se va a determinar en base al número de días laborados por cada trabajador durante el año; la segunda se proporcionará de acuerdo al monto de los salarios devengados, también por cada trabajador durante el año (Art. 123 LFT).

La fecha de pago será dentro de los siguientes 60 días a la fecha en que deba pagar la empresa su impuesto anual (ISR), es decir el 31 de mayo del año siguiente al cual corresponda la PTU.

En referencia a las Sociedades Civiles tenemos que de conformidad a una disposición transitoria de la LISR para 1990, la número 11 fracción IX, establece que las personas morales que tributaron como personas no lucrativas a las que se les aplicaba lo dispuesto en el Título III de la LISR vigente en 1989 y que ahora quedan incluidas como contribuyentes del Título II de la citada

Ley, pagarán a los trabajadores a su servicio como Reparto de Utilidades la cantidad que resulte de considerar lo dispuesto en la LFT y el Art. 14 de la ya mencionada LISR.

Para tales efectos la LFT menciona en su Art. 127 fracción III que "el monto de la participación de los trabajadores al servicio de personas cuyos ingresos deriven exclusivamente de su trabajo, y el de los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, no podrá ser mayor de un mes de salario".

Por lo tanto, en el caso de las Sociedades Civiles dedicadas a la prestación de servicios profesionales, por el origen de sus ingresos que radica única y exclusivamente en el trabajo de sus socios, como modo de vida y subsistencia otorgarán a sus trabajadores un Reparto de Utilidades equivalente a un mes de salario, aún cuando mediante el procedimiento del Art. 14 de la LISR se determine una base mayor o menor.

CONCLUSIONES.

Uno de los propósitos u objetivos primordiales de este trabajo recepcional fue el de diferenciar de manera clara una Sociedad Civil de otro tipo de entidades como una Sociedad Mercantil, encontrándonos como principal característica el fin que persiguen cada una en particular, siendo en el primer tipo de sociedad el carácter preponderantemente económico definitorio para ser considerada una Sociedad Civil, más específicamente, prestadora de servicios profesionales sin importar que llegue a realizar consuetudinariamente actos de comercio.

Este fin económico se sustenta en el desarrollo de una actividad profesional como medio de vida en primer lugar y en segundo como medio de realización personal, sin perseguir fines de lucro.

Respecto a la aplicación de leyes fiscales nos encontramos con que estas rigen por igual en muchos aspectos a los dos tipos de sociedades, sin embargo existen ciertas particularidades tendientes a la protección de los integrantes de las Sociedades Civiles y a estas mismas como tales.

Podemos constatarlo en Leyes como la del Impuesto Sobre la Renta que grava únicamente los ingresos cobrados, o la deducción de los anticipos a cuenta de utilidades otorgados a los socios; la Ley del Impuesto al Activo que considera como ISR de la propia sociedad el impuesto que se retuvo a los socios sobre los anticipos otorgados; la Ley del Impuesto al Valor Agregado que también grava únicamente los ingresos efectivamente cobrados de la sociedad; en cuestiones de carácter laboral, en caso de que la sociedad tenga trabajadores a su servicio y determine base para Reparto de Utilidades, hará únicamente la distribución

hasta el monto de un mes de salario de cada uno de sus trabajadores, aún cuando la mencionada base de reparto sea mayor.

Por supuesto que la interpretación y aplicación de todos estos procedimientos deberá llevarse a cabo con un estricto apego a las mencionadas leyes, ya que estos beneficios son producto del correcto cumplimiento como contribuyentes.

BIBLIOGRAFIA.

- ⇒ *Código Civil. Para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal. Actualizado, concordado y con jurisprudencia obligatoria*, Lisandro Cruz Ponce y Gabriel Leyva. Editorial Miguel Angel Porrúa, S. A., Octava Edición, México, 1989.
- ⇒ *Código de Comercio y Leyes Complementarias*, Editorial Porrúa, S. A., 57ª Edición, México, 1992.
- ⇒ *Compilación Fiscal 1996*. Enrique Domínguez Mota. Dofiscal Editores. Trigesimoséptima edición. México, Diciembre 1995.
- ⇒ *Compilación Laboral 1984*. Alejandro Gerard Bertrand, Gilberto Rodríguez González y Jorge Luis Suárez Aceituno.
- ⇒ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada*. Colaboradores varios. Colección Popular Ciudad de México, Serie Textos Jurídicos. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. México, Noviembre 1990.
- ⇒ *Contabilidad Intermedia 1*, Raúl Niño Álvarez. Editorial Trillas, Sexta Edición, México, 1989.
- ⇒ *Diario Oficial de la Federación*, Tomo DVI, No. 1, México, D. F., miércoles 1 de Noviembre de 1995. Secretaría de Hacienda y Crédito Público "Decreto por el que se extingue el pago de diversas contribuciones federales y se otorgan estímulos fiscales".
- ⇒ *Diario Oficial de la Federación*, Tomo DX, No. 20, México, D.F., viernes 29 de Marzo de 1996. Secretaría de Hacienda y Crédito Público "Resolución que establece para 1996 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior (Resolución Miscelánea Fiscal para 1996).
- ⇒ *Diario Oficial de la Federación*, Tomo DVII, No. 16, México, D. F., jueves 21 de Diciembre de 1995. Instituto Mexicano del Seguro Social, Ley del Seguro Social.

- ⇒ *Naciones de derecho Positivo Mexicano*. Fernando Flores, Gómez González y Gustavo Carbajal Moreno. Editorial Porrúa, S.A. 20ª Edición, México 1987.
- ⇒ *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, Comisión de Principios de Contabilidad, colaboradores varios. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Novena Edición, México, 1994.
- ⇒ *Sociedades y Asociaciones Civiles. Régimen Jurídico - Fiscal*. Jaime Domínguez Orozco y Cuauhtémoc Reséndiz Nuñez. Ediciones Fiscales ISEF, S.A. Primera edición, primera reimpresión, México, Abril 1996.