



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

TRATAMIENTO FISCAL DE UN DESPACHO
CONTABLE

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
LEOPOLDO SANCHEZ CARABARIN

ASESOR: M.A. BENITO RIVERA RODRIGUEZ

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

2005.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

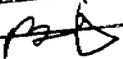
Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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.

Autorizo a la Biblioteca General de Bibliotecas de la
UNAM a que realice el inventario de los libros de mi
colección personal.
contenidos de mi colección personal.

NOMBRE: LEOPOLDO SANCHEZ CARAGORIN

FECHA: 8/NOV/2005

FIRMA: 



**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES**

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Tratamiento Fiscal de un Despacho Contable.

que presenta el pasante: Leopoldo Sánchez Carabarin
con número de cuenta: 9859197-2 para obtener el título de :
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 5 de octubre de 2005

PRESIDENTE	<u>M.A. Benito Rivera Rodríguez</u>	
VOCAL	<u>MCE. Ofelia Noguez Cisneros</u>	
SECRETARIO	<u>M.A. Teresita Hernández Martínez</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>M.A. Jaime Navarro Mejía</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.C. Pedro Olivera Figueroa</u>	

DEDICATORIAS

A Dios, por la oportunidad de vivir estos momentos, por darme una familia maravillosa y por permitirme dedicar a una profesión que disfruto y me llena de muchas satisfacciones.

A mis padres Leopoldo y Josefina, por su esfuerzo por hacer de mí un hombre de provecho y que sin su ejemplo, cariño y consejos no hubiera logrado este importante paso de mi vida.

A mis hermanos Antonio, Javier y Verónica, por su comprensión y apoyo incondicional en todo momento.

A mis sobrinos Oscar, Juan Javier, Andrea y Diego, porque son la fuerza que me motiva a ser cada día mejor.

A Graciela, por alentarme a seguir adelante.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por darme la oportunidad de pertenecer a la Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán.

A mi Asesor M.A. Benito Rivera Rodríguez, por brindarme su tiempo y apoyo profesional.

ÍNDICE

	Pág. No.
OBJETIVOS	1
INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO 1. GENERALIDADES	
1.1 Marco Legal.	4
1.2 Concepto de Sociedad Civil	5
1.3 Objeto Social.	5
1.4 Contrato de Sociedad.	5
1.5 Permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores.	8
1.6 Derechos Laborales	9
1.6.1 Subordinación y Relación Laboral.	9
1.6.2 Cuotas al IMSS.	12
1.6.3 Cuotas al INFONAVIT	14
1.7 Disolución.	14
1.7.1 Concepto de Disolución.	15
1.7.2 Causas de Disolución.	15
1.8 Liquidación.	17
CAPITULO 2. TRATAMIENTO DE UN DESPACHO CONTABLE SOCIEDAD CIVIL.	
2.1 Origen	19
2.2 Concepto de Persona Moral.	20
2.3 Concepto de parte social y socio.	20
2.4 Ingresos Acumulables.	21
2.4.1. Otros Ingresos Acumulables.	22
2.4.2. Momento de Acumulación.	26
2.5 Ingresos No Acumulables.	26
2.6 Deducciones Autorizadas.	26
2.6.1 Requisitos de las Deducciones.	27
2.6.2 Deducción de Inversiones por Ley o Decreto del 20 de junio de 2003.	35
2.7 Gastos No Deducibles.	39
2.8 Obligaciones Fiscales.	42
2.8.1. Pagos Provisionales.	48
2.8.2. Ajuste Anual por Inflación.	51
2.8.2.1 Concepto de Crédito.	51
2.8.2.2. Concepto de Deuda.	52
2.8.2.3. Tratamiento de las cuentas por cobrar en las sociedades civiles.	53
2.9 Ingresos por Sueldos y Asimilados.	57
2.9.1 Obligaciones.	57
2.9.2 ISR a cargo de Asalariados	58
2.9.3 Determinación de la proporción de subsidio Acreditable	59

2.1	Tratamiento Fiscal de los Anticipos a los socios.	63
2.10.1	Documentación Comprobatoria.	64
2.10.2	Cálculo del ISR sobre anticipos otorgados a socios.	67
2.10.2.1	Cálculo del Subsidio Acreditable	68
2.10.2.2	Cálculo del ISR sobre anticipos a miembros del consejo de Administración.	70
2.11	Tratamiento Fiscal de la distribución de utilidades.	70
2.11.1	Reembolso de Aportaciones	74
2.11.2	Enajenación de partes sociales.	77
2.11.3	Erogaciones que benefician a los socios.	87
2.11.4	Acreditamiento del ISR.	88
2.11.5	Liquidación de la sociedad civil.	88

CAPITULO 3. OTRAS OBLIGACIONES FISCALES.

3.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

3.1.1	Actividades Gravadas	93
3.1.2	Tasa.	93
3.1.3	Concepto de Zona Fronteriza.	93
3.1.4	Reforma a la LIVA	94
3.1.5	Concepto de Acreditamiento	95
3.1.6	Requisitos para el acreditamiento	96
3.1.7	Ajuste al acreditamiento de inversiones	101
3.1.8	Acreditamiento con base en proporción del año anterior	105
3.1.9	Conceptos que no se deberán incluir para calcular la proporción.	106
3.1.10	Concepto de Proporción	106
3.1.11	Determinación de los pagos de IVA	107
3.1.12	Servicios exentos.	108
3.1.13	Obligaciones.	109

3.2 IMPUESTO AL ACTIVO.

3.2.1	Personas Obligadas al pago.	111
3.2.2	Personas Exentas.	111
3.2.3	Decreto de Exención del Impuesto al Activo 2005	112
3.2.4	Periodo de exención de pago del Impuesto al Activo	113
3.2.5	Conceptos que se consideran Activos Financieros.	114
3.2.6	Promedio de Activos Financieros.	114
3.2.7	Opción de calcular el promedio mensual de los activos y deudas mediante RMF	115
3.2.8	Conceptos que se consideran Activos fijos, gastos y cargos diferidos.	116
3.2.9	Promedio de los Activos fijos, gastos y cargos diferidos.	117
3.2.10	Concepto de Terrenos.	118
3.2.11	Promedio de Terrenos.	118
3.2.12	Conceptos de Inventarios.	119
3.2.13	Promedio de Inventarios.	119
3.2.14	Disminución de las deudas	119
3.2.15	Opción de calcular el impuesto con base al cuarto ejercicio inmediato anterior	120

3.2.16	Determinación del Impuesto al Activo del Ejercicio	120
3.2.17	Pagos Provisionales del Impuesto al Activo.	122
3.2.18	Pagos provisionales de IMPAC e ISR	123

3.3 PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESAS.

3.3.1.	Marco Legal.	124
3.3.2	Sujetos Obligados a repartir	125
3.3.3	Sujetos Exentos a repartir.	127
3.3.4	Quiénes deben recibir P.T.U.	128
3.3.5	Reparto de P.T.U. en una sociedad civil.	129
3.3.6	Plazo para el pago de la PTU.	130
3.3.7	Plazo para exigir el pago de la PTU.	130

CAPITULO 4. CASO PRÁCTICO 132

CONCLUSIONES 165

BIBLIOGRAFÍA 166

ABREVIATURAS 168

CAPITULO 4. CASO PRÁCTICO

CONCLUSIONES

ABREVIATURAS

OBJETIVOS

Estudiar en forma teórica-práctica las diversas leyes fiscales enfocadas al tratamiento de un despacho contable constituido como sociedad civil, de una forma clara y sencilla que permita a los interesados en el tema la determinación y entero de las diversas contribuciones a cargo de este tipo de sociedades, de conformidad con las disposiciones vigentes para el ejercicio fiscal 2005.

Dar a conocer el régimen aplicable a los ingresos obtenidos con motivo del desarrollo de la actividad preponderante de los despachos contables, así como de las deducciones a que se encuentran afectas este tipo de sociedades.

INTRODUCCIÓN.

La mayoría de los que estudiamos una carrera universitaria, como la de Licenciado en Contaduría por ejemplo, tenemos en algún momento de nuestra vida, la inquietud o sueño de agruparnos con compañeros de profesión para formar un despacho contable, surgiendo con esto una sociedad civil contribuyente del Impuesto Sobre la Renta. Pero no solo es el ISR el único impuesto que una sociedad, ya sea mercantil o civil, debe de enterar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero hago mayor énfasis en este impuesto porque para ser considerado contribuyente o no contribuyente depende de lo que el mismo impuesto hace independientemente de los fines que persiga la sociedad.

Si bien es cierto que una sociedad civil se encuentra regulada en el Código Civil, es en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en donde se contempla el tratamiento fiscal de la mayor parte de las sociedades existentes, y tratándose de sociedades civiles no es la excepción, indicando que cuando haga mención de persona moral se encuentra comprendida la sociedad civil, que cuando hable de acciones está considerando a las partes sociales, y cuando se refiera a los accionistas se contemple a los poseedores de las partes sociales. Lo anterior nos muestra como la LISR equipara el tratamiento fiscal de una sociedad civil contribuyente de este impuesto con las mercantiles, independientemente de su naturaleza jurídica.

A diferencia de la LISR el Código Civil del Distrito Federal hace depender la naturaleza "civil" de una sociedad en virtud del fin que ésta persigue, por lo que será la actividad desarrollada y no así el carácter jurídico de la sociedad lo que establezca el gravamen impositivo.

Los cambios que año con año sufren las distintas disposiciones fiscales, generalmente no vienen seguidas de cambios sustantivos en las disposiciones que regulan la vida de las sociedades mercantiles y civiles de nuestro país. Dos ejemplos de lo afirmado anteriormente son la Ley General de Sociedades Mercantiles y el Código Civil para el Distrito Federal, la primera es una ley que tiene una antigüedad mayor a los 50 años y que es utilizada para solucionar los conflictos que nuevas condiciones socio-económicas han creado, el segundo surgió en 1928 y ha servido de modelo para que las demás entidades federativas ermitan su propio Código Civil.

En el capítulo uno se trata el marco legal de las sociedades civiles, su concepto, objeto, contrato de sociedad, entre otros puntos. Pero sin lugar a dudas un punto importante es la determinación de la subordinación y los derechos laborales que existen entre sus integrantes y su repercusión con el entero de las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores. Además se tocan temas como la disolución y liquidación de la sociedad civil.

En el capítulo dos se señala el tratamiento fiscal que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece para las sociedades civiles contribuyentes de este tributo, desde los lineamientos básicos como conceptos de persona moral, acción y accionistas hasta el tratamiento de los anticipos y utilidades que perciben los miembros de este tipo de sociedad. Sin dejar a un lado la indicación de las diversas obligaciones que esta ley

impone, como lo son el cálculo de los pagos provisionales, el ajuste anual por inflación, etc.

En el capítulo tres se hace mención a otras obligaciones fiscales que tiene que cumplir el despacho contable constituido como sociedad civil, como el entero del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto al Activo, y cuando tiene trabajadores asalariados, el reparto de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, desde su marco legal hasta el procedimiento para el cálculo y plazos para enterar los importes a cargo por cada una de las obligaciones tanto fiscales como legales.

En cada uno de los capítulos se hace mención a algunas de las reglas aplicables a cada uno, contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, así como criterios y tesis emitidos por las diversas autoridades fiscales.

En el capítulo cuatro se presenta un caso práctico del tratamiento fiscal de una sociedad civil contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, como lo es el despacho de contadores denominado Keller Podgursky y CIA, S.C. miembro de Fid Union International.

1.1 MARCO LEGAL

El artículo 4 de la Ley de Sociedades Mercantiles establece que **"se reputarán mercantiles todas las sociedades que se constituyan en alguna de las formas reconocidas en el Artículo 1 de esta ley"**, sin tomar en cuenta los fines que pretendan realizar. El citado artículo reconoce los siguientes tipos de sociedades:

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

Con base a esto se pueden afirmar dos cosas, primero; la citada Ley les atribuye el carácter de "mercantiles" a todas aquellas sociedades que adopten cualquiera de las formas citadas en su artículo 1, independiente del fin propuesto para la creación de la sociedad, segundo; en ningún momento hace alusión a las Sociedades Civiles, esto se debe a que se encuentran reguladas en el Código Civil.

El artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta conceptúa a la Persona Moral de la siguiente manera, **"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, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México."**

El CCDF en su artículo 5 fracción III considera a las sociedades civiles como personas morales, en congruencia con lo dispuesto con la LISR.

El mismo código conceptúa al contrato de sociedad como aquél en el cual **"los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial (artículo 2688 CCDF)".**

Por lo tanto, a diferencia de la LGSM, el CCDF hace depender la naturaleza "civil" de una sociedad en virtud del fin que ésta persigue, tal como lo establece al indicar que sea **"preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial"**, esto sin perder de vista lo dispuesto en el Artículo 2695 en donde establece que **"las sociedades de naturaleza civil, que tomen la forma de las sociedades mercantiles, quedan sujetas al código de comercio"**.

1.2 CONCEPTO DE SOCIEDAD CIVIL.

La Sociedad Civil, se define como el resultado de un contrato en el cual los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial (Art. 2688 CCDF).

1.3 OBJETO SOCIAL.

Si bien el artículo 2688 establece que el fin que pretenda conseguir una sociedad civil sea *"preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial"*, no existe disposición alguna de lo que la autoridad pretende que se entienda con tal afirmación, sin embargo, comparto lo afirmado por el Licenciado Andrés Cuevas Vega; *"...Se ha considerado por nuestra legislación civil, que este tipo de sociedad no constituye una especulación mercantil, sino solamente persigue el fin económico de dar un sustento razonable a las personas que la forman..."*¹

De lo anterior, podemos afirmar, que la Sociedad Civil es una Persona Moral dotada de personalidad jurídica propia, y por ende es sujeta de derechos y obligaciones, obra y se obliga por medio de los órganos que la representa sea por disposición de la Ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos (Art. 25, 27, y 28 CCDF).

Por citar algunos ejemplos de sociedades civiles, tenemos a las organizaciones de profesionales (abogados, contadores, etc.), sociedades que fomentan el desenvolvimiento de la industria, de la agricultura o del comercio, por nombrar solo algunas.

1.4 CONTRATO DE SOCIEDAD.

La sociedad Civil se crea mediante la firma de un contrato, que si bien bastará con constar por escrito, habrá de constituirse ante notario público cuando algún socio transfiera a la sociedad bienes cuya enajenación deba hacerse mediante escritura pública (artículo 2690 CCDF). Además, deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad para que el contrato respectivo surta efectos contra terceros

El contrato de una sociedad civil debe contener lo siguiente:

1. Nombre y apellidos de los otorgantes.

Los que deberán ser capaces de obligarse. Existen dos tipos de capacidad; la de goce y la de ejercicio.

La **capacidad de goce** es la aptitud para ser titular de derechos o para contraer obligaciones. Toda persona por el hecho de serlo tiene siempre capacidad de goce. Puede haber una capacidad parcial o total. Pero por el hecho de ser persona el sujeto, tendrá capacidad total o por lo menos capacidad parcial.

¹ Cuevas, Vega Andrés. Administración y Contabilidad de Sociedades Civiles. 4ª ed., Edít. Banca y Comercio, México, 2000, p.1

La capacidad de ejercicio consiste en la aptitud que tiene un sujeto para hacer valer directamente sus derechos, o cumplir sus obligaciones, para celebrar actos jurídicos o comparecer en un juicio como actor o demandado, por su propio derecho. La capacidad de ejercicio supone la de goce, si no hay capacidad de goce no puede haber de ejercicio relativamente a los derechos y obligaciones; en donde no existe la capacidad de goce menos puede ejercerse un derecho, porque la ley lo impide. Quien no puede contraer una obligación es lógico que no tendrá capacidad para cumplirla.

2. La razón social.

La que deberá estar seguida de las palabras sociedad civil o las iniciales S.C.

3. El objeto de la sociedad.

No deberá perseguir la especulación comercial, al respecto cabe destacar que la sociedad que tome la forma de sociedad mercantil quedará sujeta al Código de Comercio.

Si se formare una sociedad para la realización de un *objeto ilícito*, a solicitud de cualquiera de los socios o de un tercero interesado, se declarará la *nulidad* de la sociedad y se pondrá en liquidación.

Aquí se tocan dos puntos importantes en la constitución de una sociedad civil, el primer término es el denominado "*objeto ilícito*".

El mismo Código Civil define a la *ilicitud* en su artículo 1830 de la siguiente manera: "*Es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres*". Tal *ilicitud* se puede manifestar cuando se procede con dolo o culpa, y por lo tanto existen hechos *ilícitos dolosos* y hechos *ilícitos culposos*.

En el hecho *ilícito doloso* la intención de dañar es la que caracteriza la *ilicitud*; en el hecho *ilícito culposo*, la negligencia, falta de revisión o de cuidado es la que le da carácter *ilícito*. En cambio en el acto jurídico *ilícito* el autor del acto debe proponerse un objeto o fin contrarios a las leyes del orden público o a las buenas costumbres.

El segundo término es la "*Nulidad*", la cual es aquella sanción que se declara en contra de los actos jurídicos *ilícitos* para privarlos de efectos.

Esta nulidad se caracteriza:

- a) Porque todo aquel que resulte perjudicado puede pedir que se declare;
- b) Porque es imprescriptible, es decir, en todo tiempo puede pedirse y
- c) Porque es inconfirmable, es decir, la ratificación expresa o tácita del autor o autores de un acto *ilícito* no puede darle validez.

La liquidación de la sociedad que se haya formado para conseguir un fin *ilícito*, se llevará a cabo pagando las deudas sociales, conforme a ley, a los socios se les reembolsará lo

que hayan aportado, y las utilidades se repartirán a las entidades de beneficencia pública del domicilio al que corresponda la sociedad.

4. El importe del capital social y la aportación de cada socio.

El capital social se constituye a través de las aportaciones de los socios, las que reciben el nombre de "partes sociales", y pueden ser mediante recursos (dinero o bienes) y esfuerzos (conocimiento y experiencia de la actividad), es decir, contempla socios capitalistas y socios industriales.

Salvo que expresamente se pacte otra cosa, al aportar bienes a la sociedad implica que también se trasmite su dominio a la sociedad.

La falta de los requisitos señalados para el contrato de sociedad puede ocasionar el hecho de que, en cualquier momento los socios puedan pedir la liquidación de la sociedad en base a lo convenido, pero si no se plantea este caso a constituir la sociedad, se procederá conforme a lo estipulado por el Código Civil en su capítulo V (De la liquidación de la sociedad), sin embargo, si los socios no objetan la falta forma prevista por Ley, el contrato produce todos sus efectos entre los socios, quienes no pueden oponer a terceros que hayan contratado con la sociedad la falta de forma.

Además de lo anterior, el contrato de sociedad debe contemplar lo siguiente:

5. Duración de la sociedad y su domicilio.

Una causal de disolución de una sociedad es el haber cumplido el término por el cual fue constituida, tal como lo indica el artículo 2720 Fracción II, sin embargo, si transcurrido dicho término la sociedad en cuestión continúa funcionando, su duración se entenderá prorrogada sin que por ello sea necesario protocolizar una nueva acta constitutiva (Art. 2721 CCDF).

6. La manera de distribuir las utilidades y pérdidas.

Este punto es importante, ya que una sociedad puede ser declarada nula cuando se estipule que los provechos pertenecen exclusivamente a uno o varios de los socios y todas las pérdidas a otro u otros (Art. 2696 CCDF).

Además de que no puede estipularse que a los socios capitalistas se les restituya una cantidad adicional, haya o no ganancias (Art. 2697 CCDF)

7. El nombre de los administradores y las facultades otorgadas.

La Administración de la sociedad puede destinarse a uno o más socios, y en el supuesto de que haya socios especialmente destinados a ella, los demás no podrán interrumpir la acción de los administradores. Sin embargo los demás socios tiene derecho a revisar los estados financieros de la sociedad para, llegado al caso, hacer las reclamaciones pertinentes.

Tiene un singular manejo el nombrar los socios administradores antes o después de constituida la sociedad, por un lado si el nombramiento se hace constar en la escritura

pública de la sociedad (al constituirse), no podrá ser revocado a no ser mediante el consentimiento unánime de todos los socios, excepto en el caso de que exista mandamiento judicial por dolo, culpa o inhabilidad.

Pero si podrá ser revocado todo aquel nombramiento hecho después de haberse constituido la sociedad, y bastará con votación de la mayoría de socios.

Los socios administradores tiene responsabilidad ilimitada y solidaria frente a las obligaciones de la empresa con terceros ejercerán las facultades necesarias para el desarrollo del negocio, sin embargo necesitan autorización expresa de los otros socios para:

- I. Enajenar las cosas de la sociedad, si ésta no se constituyó con tal fin;
- II. Para empeñarlas, hipotecarlas o gravarlas con cualquier derecho real;
- III. Para tomar capitales prestados.

8. El carácter de los socios y su responsabilidad.

Tal como lo habla señalado anteriormente en la sociedad civil existen dos clases de socios; el socio capitalista y el socio industrial. Los socios responden frente a las obligaciones sociales solamente con su aportación, no así los socios administradores, ya que ellos responden de manera subsidiaria por la responsabilidad ilimitada y solidaria.

No existe limitante para la constitución de una sociedad en cuanto al número de socios ni a la naturaleza de estos, es decir, el número de socios puede ser de 2 o más personas físicas o personas morales.

En la sociedad civil para la modificación de sus estatutos, la sesión de partes sociales y admisión de nuevos socios, la exclusión de un socio, la revocación del nombramiento de administradores hecho en la escritura constitutiva y la disolución voluntaria de la sociedad, requieren acuerdo unánime de todos los socios; y además para los asuntos que no se hubieren encomendado a algunos socios, las decisiones se toman por mayoría de votos de todos los socios, computable por cantidades o valores de las partes sociales.

Además los socios podrán hacer uso del Derecho del tanto, el plazo para hacer uso de este derecho es de ocho días, contados desde el que reciban el aviso del socio que pretenda vender sus partes sociales.

Un punto muy importante de el contrato de Sociedad es que no puede ser modificado sino por el consentimiento unánime de los socios.

1.5 PERMISO DE LA SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES

Cumpliendo lo dispuesto por lo establecido por nuestra Carta Magna en su artículo 27 fracción I, además de los artículos 15 y 16 de la Ley de Inversión Extranjera, y 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 de su Reglamento, es necesario obtener permiso expedido por la Secretaría de Relaciones Exteriores para la constitución de cualquier clase de sociedad y para modificar sus estatutos, cuando ésta implique cambio en la denominación o razón social.

Entre otros propósitos, el permiso tiene por objeto verificar que la denominación o razón social bajo la cual pretenda ser constituida una sociedad no se encuentre ocupado por otra sociedad; que dicha denominación o razón social cumpla con lo que dispongan las leyes aplicables al tipo de sociedad de que se trate; y reservar a favor del usuario del permiso el derecho al uso exclusivo del nombre correspondiente.²

Al momento de constituir la sociedad es importante incluir en los estatutos la cláusula denominada "cláusula de exclusión de extranjeros", mediante la cual ningún extranjero podrá adquirir derecho o participación alguna en la sociedad; o el "convenio o pacto expreso" por medio del cual los extranjeros se deberán considerar como mexicanos con relación a su participación en la sociedad en que sean parte, y para que en caso de conflicto, no invocar la protección de sus gobiernos, porque en caso contrario, perderán las participaciones que hubieren tenido en beneficio de la nación.

Las áreas de actividad reservadas en forma exclusiva para los mexicanos y los porcentajes de participación de los extranjeros y sus obligaciones en caso de participación extranjera, se encuentran reguladas en la Ley de Inversión Extranjera y su respectivo Reglamento.

1.6 DERECHOS LABORALES.

Uno de las principales dudas al constituir una sociedad civil es saber si los socios deben de inscribirse al Instituto Mexicano de Seguro Social y al INFONAVIT, y por ende, enterar las cuotas establecidas en ley, razón por la cual a continuación se hace un análisis de las diversas disposiciones fiscales aplicables a los miembros de una sociedad civil con respecto a sus derechos laborales.

1.6.1 SUBORDINACIÓN Y RELACIÓN LABORAL

En primer lugar debemos tener bien claro lo que se debe de entender por subordinación y relación laboral, ya que de ello podemos saber las obligaciones fiscales que deberán cumplir los miembros de las sociedades civiles. La Ley Federal del Trabajo en su artículo 8 establece el concepto de trabajador:

"ARTICULO 8 LFT. Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado."

Asimismo la Ley Federal del Trabajo en su Artículo 20, establece:

"ARTICULO 20 LFT. Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le de origen, la prestación de un trabajo personal subordinado, a una persona, mediante el pago de un salario."

Para estos efectos, la misma ley, en los artículos mencionados, establece que se presume la existencia de un contrato individual de trabajo y relación de trabajo entre la persona que preste un trabajo personal y la persona que lo recibe, aun cuando no esté por escrito, por lo que, por el solo hecho de que una persona preste un servicio personal a

² Domínguez Orozco, Jaime, Sociedades y Asociaciones Civiles.3ª ed., Edit. ISEF, México,2004, p. 35

otra, se presume que existe relación laboral y que se celebren un contrato de trabajo verbal.

De todo lo anterior, se desprenden como elementos característicos y primordiales de la existencia de una relación laboral, los siguientes:

- **Patrón**, es la persona física o moral que emplea los servicios de uno o varios trabajadores (artículo 10 de la LFT);
- **Trabajador**, es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado (artículo 8o. de la LFT);
- **Trabajo**, es toda actividad humana, intelectual, material, independientemente del grado de preparación técnica requerida para cada profesión u oficio (artículo 8o. de la LFT);
- **Salario**, es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo (numeral 82 de la LFT). Este ingreso de acuerdo con el artículo 5-A, fracción penúltima de la LSS, adquiere el carácter de fiscal, al ser el primer concepto que se incluye en la base de cálculo de las cuotas a cubrir por los patrones y trabajadores, y
- **Subordinación**, aun cuando no está definido este término en la LFT, la Suprema Corte de Justicia, a través de tesis jurisprudenciales, lo hace de la siguiente forma:

"SUBORDINACIÓN, CONCEPTO DE. Subordinación significa, por parte del patrón, un poder jurídico de mando, correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio. Esto tiene su apoyo en el artículo 134, fracción III de la Ley Federal del Trabajo de 1970, que obliga a desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o de su representante, a cuya autoridad estarán subordinados los trabajadores en todo lo concerniente al trabajo."

Amparo directo 262/177. Jorge Lomeli Almeida. Unanimidad de cuatro votos.
Amparo directo 686/79. Salvador Medina Soloache y otro. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo directo 706/177. Neftalí de los Santos Ramírez. Cinco votos.
Amparo directo 744/79. Gregorio Martínez Spiro. Cuatro votos.
Amparo directo 461/78. Remigio Jiménez Márquez. Cuatro votos.
Tesis de jurisprudencia 297, Cuarta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Séptima época, Quinta parte.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte: XIV-septiembre, Tesis: V. 2o. 169 L, pág. 440.

"SUBORDINACIÓN, ELEMENTO ESENCIAL DE LA RELACIÓN DE TRABAJO. La sola circunstancia de que un profesional preste servicios a un patrón y reciba una remuneración por ello, no entraña necesariamente que entre ambos exista una relación laboral, pues para que surja ese vínculo es necesaria la existencia de una subordinación, que es el elemento que distingue al contrato

laboral de otros contratos de prestación de servicios profesionales, es decir, que exista por parte del patrón un poder jurídico de mando correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio, de acuerdo con el artículo 134, fracción III de la Ley Federal del Trabajo de 1970, que obliga a desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o de su representante a cuya autoridad estará subordinado el trabajador en todo lo concerniente al trabajo."

Amparo directo 262/177. Jorge Lomeli Almeida. Unanimidad de cuatro votos.
 Amparo directo 5686/76. Jorge Zárate Mijangos. Cinco votos.
 Amparo directo 7070/80. Fernando Lavín Malpica. Cinco votos.
 Amparo directo 1326/84. Aída Díaz Mercado Nagore. Unanimidad de cuatro votos.

Tesis de jurisprudencia 298, Cuarta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Séptima época, Quinta parte.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte: 187-192, Quinta Parte, pág. 85.

De las jurisprudencias anteriores se infiere que la dirección y dependencia no se limita a la simple prestación de servicios, sino que va más allá, en virtud de que existen factores complementarios que contribuyen a definir una auténtica subordinación, entre los cuales están: el otorgamiento de herramientas de trabajo; capacitación; uniformes y otras prestaciones, así como el establecimiento de una jornada u horario de trabajo.

Los integrantes de las Sociedades Civiles por el ejercicio de sus actividades no están sujetos a una subordinación; mas bien prestan un servicio personal independiente. Se puede decir que de alguna manera hay subordinación de los administradores a los miembros que efectivamente desarrollan las actividades propias de estas personas morales, pero no con las características de una relación laboral propiamente.

En relación al planteamiento anterior, a continuación se transcribe un criterio de los tribunales federales que pone en claro el concepto de "relación laboral":

"RELACIÓN LABORAL REQUISITO DE LA, SU DIFERENCIA CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES." No basta la prestación de un servicio personal y directo de una persona a otra, para que se de la relación laboral, sino que esa prestación debe reunir como requisito principal la subordinación jurídica, que implica que el patrón se encuentra en todo momento en posibilidad de disponer del esfuerzo físico, mental o de ambos géneros, del trabajador, según la relación convenida; esto es, que exista por parte del patrón un poder jurídico de mando correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio; esa relación de subordinación debe ser permanente durante la jornada de trabajo e implica estar bajo la dirección del patrón o su representante; además, el contrato o la relación de trabajo se manifiestan generalmente, a través de otros elementos como son: la categoría, el salario, el horario, condiciones de descanso del séptimo día, de vacaciones, etc., elementos que si bien no siempre se dan en su integridad ni necesita acreditar el trabajador, tomando en consideración lo que dispone el Artículo 21 de la Ley Federal del Trabajo, si se dan en el contrato ordinario como requisitos secundarios. Por lo tanto, no es factible confundir la prestación de un servicio

subordinado, que da origen a la relación laboral regulada por la Ley Federal del Trabajo, con el servicio profesional que regulan otras disposiciones legales; en aquél, como ya se dijo, el patrón da y el trabajador recibe órdenes precisas relacionadas con el contrato, dispone aquél dónde, cuándo y cómo realizar lo que es materia de la relación laboral, órdenes que da el patrón directamente o un superior jerárquico, representante de dicho patrón, y en la prestación de servicios profesionales, el prestatario del mismo lo hace generalmente con elementos propios, no recibe órdenes precisas y no existe el deber de obediencia, ya que el servicio se presta en forma independiente, sin sujeción a las condiciones ya anotadas de horario, salario y otras."

(Semanao Judicial de la Federación, Época 8A, Tomo XII página 945, Tribunales Colegiados de Circuito).

1.6.2 CUOTAS AL IMSS.

El 20 de diciembre de 2001, se publicó en el Diario Oficial de la Federación diversas disposiciones en materia de Seguridad Social, y uno de sus objetivos de estas fue esclarecer quienes son los sujetos de aseguramiento del Régimen Obligatorio del seguro social, esto al vincular la Ley del seguro social a la Ley Federal del Trabajo.

La primera reforma, es la inclusión, en la Ley del Seguro social, un nuevo artículo, el 5-A, en el cual se incluyen algunas definiciones:

"ARTICULO 5.-A. Para los efectos de esta Ley, se entiende por:

I. Patrones o Patrón: la persona física o moral que tenga ese carácter en los términos de la Ley Federal del Trabajo;

II. Trabajadores o trabajador: la persona física a que la Ley define como tal;"

Por otra parte el Artículo 12 de la LSS en su fracción I establece:

ARTICULO 12 Son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio:

I. Las personas físicas que de conformidad con los Artículos 20 y 21 de la Ley Federal del trabajo, prestan, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad Jurídica , un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le de origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando este, en virtud de alguna ley especial, este exento del pago de contribuciones;

Debido a las reformas que se realizaron a la Ley del Seguro Social, tenemos un panorama mas claro de quienes son sujetos del Régimen Obligatorio del Seguro social, ya que para considerar efectivamente como honorarios los pagos y no estar obligado a pagar las cuotas IMSS, se necesita que:

1.- La persona que efectúa el pago debe demostrar que los sujetos quienes se les efectúa el pago son independientes.

2.- Quien realiza el trabajo no reciba ordenes especificas de cómo desarrollar su trabajo.

Solo en este caso estaríamos en presencia de un honorario ya que los asimilables solo existen para efectos del Impuesto sobre la Renta y el artículo 110 de dicha ley señala que para efectos de este impuesto podrán asimilarse a salarios los honorarios, por lo que para que sea asimilable, primero se debió demostrar que la persona es independiente y no subordinada.

Por lo tanto, no existe la obligación de afiliar al IMSS a los integrantes de las sociedades civiles, debido a que el vínculo que une al socio con la sociedad no es de carácter laboral, por tal razón no se cumple con el supuesto señalado en el artículo 12 de la LSS. Sobre el particular el Tribunal Fiscal de la Federación Pública una resolución que a la letra dice:

"AFILIACIÓN.- NO EXISTE OBLIGACIÓN DE HACERLA CUANDO NO SE DA UNA RELACION LABORAL POR NO TRATARSE DE UN TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO.- El artículo 20 de la Ley Federal del trabajo establece que 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. De lo anterior, se desprende que para que exista la relación laboral, entre otros elementos se requiere que haya subordinación en la prestación del trabajo de quien lo realiza a quien lo recibe; lo que se define como la facultad legal del patrón para disponer de la fuerza de trabajo de los empleados como mejor convenga a la empresa, según lo sostienen tanto la doctrina como los propios Tribunales de la Federación. En tal virtud, si por las características de un trabajo no se cumple con ese requisito, no puede hablarse de relación laboral y, por lo mismo, no existe la obligación de afiliar al Seguro Social al presunto trabajador."

Revisión No. 1254/86.- Resuelta en sesión de 6 de Julio de 1990, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado ponente: Carlos Franco Santibañes.- Secretario: Lic. Germán Canseco de la fuente.

PRECEDENTE

Revisión No. 358/78.- Resuelta en sesión de 29 de Septiembre de 1980, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.- Magistrado ponente: Francisco Xavier Cárdenas Durán.- Secretario: Lic. Filiberto Méndez Gutiérrez.

FUENTE:

RTFF. Año III. No. 31, Julio, 1990, p. 15.

Con base a lo anterior, si la naturaleza del servicio implica que no existe una relación de trabajo (servicio independiente), no se tendrá que pagar por este tipo de conceptos las cuotas del IMSS; sin embargo, es necesario tomar en cuenta que la descarga de pruebas para estos efectos, corresponde al patrón o quien contrata el servicio.

Al respecto, se expone la siguiente ejecutoria:

"Prueba, carga de la. Si un patrón niega la existencia de la relación laboral con un trabajador, alegando que éste le prestó servicios profesionales, tal negativa implícitamente contiene una afirmación y por ello, el patrón tiene la carga de probarla; si no lo hace, debe considerarse que la relación fue de naturaleza laboral".

1.6.3 APORTACIONES AL INFONAVIT

De acuerdo con la fracción XIII del apartado A del artículo 123 Constitucional, de los artículos 136 de la LFT. y 23 de la Ley de INFONAVIT, los patrones están obligados a pagar al Instituto las aportaciones correspondientes a los trabajadores a su servicio, lo cual significa que las sociedades civiles no están obligadas a pagar aportaciones a favor de sus socios, pues éstos, no prestan sus servicios como consecuencia de un contrato o relación de trabajo con la sociedad, sino como una obligación derivada de su calidad de socios. Para reafirmar lo anterior, transcribo el criterio número 47 publicado en el mes de abril de 1988 por la Dirección Jurídica del INFONAVIT:

"TRABAJADORES. LAS SOCIEDADES NO TIENEN LA OBLIGACIÓN DE PAGAR APORTACIONES HABITACIONALES POR QUIENES SE DESEMPEÑAN, EXCLUSIVAMENTE, COMO SOCIOS, ADMINISTRADORES Y COMISARIOS; PERO SI POR ELLOS MISMOS, CUANDO ADEMÁS PRESTAN SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS, ASI COMO POR LOS GERENTES, PUES TIENE LA CALIDAD DE. Las sociedades solo tienen obligación de pagar aportaciones habitacionales al INFONAVIT por los trabajadores y de los comisarios, en tanto se desempeñen exclusivamente como tales, pues tienen la calidad de trabajadores. Sin embargo cuando dichas personas presten además servicios personales subordinados como ocurre con los gerentes, las sociedades deben inscribirse o inscribirlos ante el INFONAVIT y pagar por ellos las aportaciones habitacionales en relación a los salarios que perciban".

1.7 DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD

En la doctrina mexicana la palabra disolución se entiende como *resolver un acto jurídico*. Mantilla Molina, señala que es necesario aclarar que cuando se refieren a la disolución de la sociedad se está haciendo referencia a la resolución del negocio social, y no a la extinción de la persona moral nacida de él, pues ésta, aunque pierde su capacidad para realizar nuevas operaciones, subsiste para efectos de resolver, en una etapa posterior llamada *liquidación*, los vínculos jurídicos establecidos por la sociedad con terceros y con sus propios socios y por los socios entre sí³.

Una sociedad civil está formada por una unión de personas, es por ello, que dicha sociedad actúa bajo la forma de una persona jurídica o persona moral, y de su interacción con terceros se derivan vínculos jurídicos que no pueden extinguirse en un instante, con el solo hecho de presentarse una causa de disolución social. Todos aquellos que contrataron con la sociedad requieren que se les liquiden sus contratos antes de dar paso a la disolución de la sociedad.

³ Mantilla Molina, Roberto L. Derecho mercantil. 2ª ed., Edit. Porrúa, México, 1977, p.125.

Es por ello, que cuando nos referimos a la disolución de una sociedad, debemos pensar en un fenómeno complejo, que principia al presentarse una causa de disolución, dando como resultado la liquidación de los negocios sociales celebrados y finaliza con la división del patrimonio social entre los socios. Entonces en la disolución de sociedades se presentan tres etapas:

1. La presencia de una causa de disolución. Esta etapa afecta las relaciones de los socios entre sí.
2. La liquidación de los negocios sociales. Esta etapa afecta las relaciones del ente social con terceros.
3. División del patrimonio social entre los socios. Al igual que la primera etapa, ésta también afecta las relaciones de los socios.

Es preciso aclarar que durante la extinción de una sociedad mercantil ésta debe conservar su personalidad jurídica. La disolución no produce la extinción de las relaciones sociales ni la del ente jurídico. Por lo tanto, las sociedades aún después de disueltas, conservarán su personalidad jurídica para los efectos de la liquidación.

1.7.1 CONCEPTO DE DISOLUCIÓN

La palabra *disolución* es utilizada por el legislador, y aceptada por la doctrina mexicana, en la acepción que significa *resolver un acto jurídico*. Por consiguiente como apunta Mantilla Molina, es necesario aclarar que cuando se alude a la disolución de la sociedad se está haciendo referencia a la resolución del negocio social, y no a la extinción de la persona moral nacida de él, pues ésta, aunque pierde su capacidad para realizar nuevas operaciones, subsiste para efectos de resolver, en una etapa posterior llamada *liquidación*, los vínculos jurídicos establecidos por la sociedad con terceros y con sus propios socios y por los socios entre sí.

Por su parte, Góngora Pimentel, en el *Diccionario jurídico mexicano*, define la disolución como *"el estado o situación de una persona moral que pierde su capacidad legal para el cumplimiento del fin para el que se creó y que sólo subsiste, con miras a la resolución de los vínculos establecidos por la sociedad con terceros, por aquélla con los socios y por éstos entre sí"*. La disolución es, pues, la preparación para el fin, más o menos lejano, pero no implica el término de la sociedad ya que una vez disuelta, se pondrá en liquidación y conservará su personalidad jurídica únicamente para esos efectos.

1.7.2 CAUSAS DE DISOLUCIÓN.

Existen dos tipos de Disolución de sociedades, a saber, Disolución Parcial y la Disolución Total, la primera se presenta al momento en que un socio deja de participar en la sociedad, y la segunda es una etapa previa a la liquidación. Entre las diversas causas de disolución de sociedades civiles, el artículo 2720 del CCDF señala las siguientes.

Causales de Disolución Parcial:

I. Por la muerte o incapacidad de uno de los socios que tenga responsabilidad limitada por los compromisos sociales, salvo que en la escritura constitutiva se haya pactado que la sociedad continúe con los sobrevivientes o con los herederos de aquel;

En el caso de que a la muerte de un socio, la sociedad hubiere de continuar con los supervivientes, se procederá a la liquidación de la parte que corresponda al socio difunto para entregarla a su sucesión. Los herederos del que murió tendrán derecho al capital y utilidades que al finado correspondan en el momento en que murió y, en lo sucesivo, solo tendrán parte en lo que dependa necesariamente de los derechos adquiridos o de las obligaciones contraídas por el socio que murió (Artículo 2722 CCDF)

II. Por la muerte del socio industrial, siempre que su industria haya dado nacimiento a la sociedad;

III. Por la renuncia de uno de los socios, cuando se trate de sociedades de duración indeterminada y los otros socios no deseen continuar asociados, siempre que esa renuncia no sea maliciosa ni extemporánea. La renuncia se considera maliciosa cuando el socio que la hace se propone aprovecharse exclusivamente de los beneficios o evitarse pérdidas que los socios deberían de recibir o reportar en común con arreglo al convenio (Artículo 2723 CCDF)

Causales de Disolución Total:

I. Por consentimiento unánime de los socios. Esto no es otra cosa que la manifestación del principio de la autonomía de la voluntad reconocido por el derecho común mexicano, por lo tanto, los socios en cualquier momento podrán acordar anticipadamente la disolución de la sociedad.

II. Por haberse cumplido el término prefijado en el contrato de sociedad. Al respecto, Mantilla Molina señala que, *"la expiración del término fijado en la escritura constitutiva disuelve eo ipso cualquier especie de sociedad; no precisa declaración de ninguno de los órganos sociales ni de las autoridades judiciales, ni requiere tampoco que sea inscrita en el Registro Público de Comercio; resulta del propio acto de constitución y de la correspondiente inscripción en dicho registro"*. Sin embargo, una vez transcurrido el plazo pactado y si la sociedad sigue funcionando, se entiende entonces, que ha sido prorrogada su duración de manera indeterminada y no se requerirá protocolizar dicho acto ante notario público, demostrando su existencia mediante todos los medios de prueba (artículo 2721CCDF).

III. Por la realización completa del fin social, o por haberse vuelto imposible la consecución del objeto de la sociedad. Toda sociedad nace bajo la consigna de realizar un fin, es por ello que cuando dicho fin ya ha sido alcanzado, o contrario a eso, se ha vuelto imposible su realización, la sociedad no tiene razón por la cual tenga que seguir existiendo.

IV. Por resolución judicial. La ley considera como causa de nulidad la ejecución habitual de actos ilícitos: en realidad lo es de disolución, así lo señala el artículo 2692 del CCDF que a la letra dice:

"Artículo 2692. Si se formare una sociedad para un objeto ilícito, a solicitud de cualquiera de los socios o de un tercero interesado, se declarará la nulidad de la sociedad, la cual se pondrá en liquidación".

Y como se señaló anteriormente la disolución es una etapa previa a la liquidación. Para reforzar lo anterior, el artículo 11 del Código Penal, con terminología más técnica que el propio Código Civil del Distrito Federal, da la posibilidad de imponer la disolución como pena de un solo acto ilícito."

Para que la disolución de la sociedad surta efecto contra tercero, es necesario que se haga constar en el Registro de Sociedades.

Una vez que haya pasado el término por el cual fue constituida la sociedad, si esta continúa funcionando, se entenderá prorrogada su duración por tiempo indeterminado, sin necesidad de nueva escritura social, y su existencia puede demostrarse por todos los medios de prueba.

En el caso de que a la muerte de un socio, la sociedad hubiere de continuar con los supervivientes, se procederá a la liquidación de la parte que corresponda al socio difunto para entregarla a su sucesión. Los herederos del que murió tendrán derecho al capital y utilidades que al finado correspondan en el momento en que murió y, en lo sucesivo, solo tendrán parte en lo que dependa necesariamente de los derechos adquiridos o de las obligaciones contraídas por el socio que murió.

Es importante señalar que la disolución de la sociedad no modifica los compromisos contraídos con terceros.

1.8 LIQUIDACIÓN.

Una vez disuelta la sociedad, se pondrá inmediatamente en liquidación, la cual se practicará dentro del plazo de seis meses, salvo pacto en contrario.

Cuando la sociedad se ponga en liquidación, deben agregarse a su nombre las palabras: "en liquidación". La liquidación debe hacerse por todos los socios, salvo que convengan en nombrar liquidadores o que ya estuvieren nombrados en la escritura social.

Si una vez cubiertos los compromisos sociales y devuelto las aportaciones de los socios, quedaren algunos bienes, se consideraran utilidades, y se repartirán entre los socios en la forma convenida. Si no existiera convenio alguno, se repartirán los bienes proporcionalmente a sus aportaciones. Sin embargo, si al liquidarse la sociedad no quedaren bienes suficientes para cubrir los compromisos sociales y devolver sus aportaciones a los socios, el déficit se considerará pérdida y se repartirá entre los asociados en la forma establecida en el artículo anterior. Si solo se hubiere pactado lo que debe corresponder a los socios por utilidades, en la misma proporción responderán de las pérdidas.

El capital social y las utilidades podrán repartirse solo después de la disolución de la sociedad y previa la liquidación respectiva, salvo pacto en contrario.

Si alguno de los socios contribuye sólo con su industria, sin que esta se hubiere estimado, ni se hubiere designado cuota que por ella debiera recibir, se observaran las reglas siguientes:

I. Si el trabajo del industrial pudiera hacerse por otro, su cuota será la que corresponda por razón de sueldos u honorarios y esto mismo se observara si son varios los socios industriales.

II. Si el trabajo no pudiere ser hecho por otro, su cuota será igual a la del socio capitalista que tenga más;

III. Si solo hubiere un socio industrial y otro capitalista, se dividirán entre sí por partes iguales las ganancias;

IV. Si son varios los socios industriales y están en el caso de la fracción II, llevaran entre todos la mitad de las ganancias y las dividirán entre sí por convenio, y a falta de este, por decisión arbitral.

Si el socio industrial hubiere contribuido también con cierto capital, se consideraran, este y la industria separadamente.

Si al terminar la sociedad en que hubiere socios capitalistas e industriales, resultare que no hubo ganancias, todo el capital se distribuirá entre los socios capitalistas.

Salvo pacto en contrario, los socios industriales no responderán de las pérdidas.

CAPITULO 2. TRATAMIENTO DE UN DESPACHO CONTABLE SOCIEDAD CIVIL

2.1 ORIGEN.

El día 28 de diciembre de 1989 en el Diario Oficial de la Federación se publicaron diversas modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cuales entraron en vigor a partir del 1º de enero de 1990, dichas modificaciones contemplaban ya la división de las sociedades civiles, quedando comprendidas unas en el "Régimen de las Personas Morales No Contribuyentes", y otras en el "Régimen de las Personas Morales", quienes debían cumplir con las obligaciones fiscales con base a régimen fiscal en que recayeran.

Antes del año de 1989 las sociedades civiles estaban comprendidas en el Régimen "De las Personas Morales con fines No Lucrativos", es decir, no eran contribuyentes de ISR, pero si lo eran sus socios. Y es hasta la publicación de estas modificaciones a la LISR que se divide a este tipo de sociedades para que, aquellas que no podían tributar en el "Régimen de las Personas Morales No Contribuyentes" lo hicieran bajo el Régimen de las Personas Morales", y así, cumplir con todas las obligaciones fiscales previstas en el título II de la LISR.

La antigua ley de 1989 agrupaba a las personas morales contribuyentes de ISR en el Régimen denominado "De las Sociedades Mercantiles" y no de las "Personas Morales" como es hoy en día, es por esta razón que las sociedades civiles no podían tributar en este Régimen y tenían que hacerlo en el denominado "De las Personas Morales con Fines No Lucrativos", porque atendiendo a lo dispuesto por los artículos 1 y 4 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, las sociedades civiles no son consideradas sociedades mercantiles, ya que la LGSM solo reconoce los siguientes tipos de sociedades.

1. Sociedad en Nombre Colectivo;
2. Sociedad en Comandita Simple;
3. Sociedad de Responsabilidad Limitada;
4. Sociedad Anónima;
5. Sociedad en Comandita por Acciones; y
6. Sociedad Cooperativa.

En 2002 entra en vigor una nueva Ley de ISR que conserva gran parte de la ley que aboga vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y el título III lo denomina "Régimen de las Personas Morales con Fines No Lucrativos", como lo hacía la anterior ley de 1989.

2.2 CONCEPTO DE PERSONA MORAL

Es la propia ley del ISR en su artículo 8, quien hace mención que cuando se refiera a persona Moral se deberá entender comprendidas, entre otras, los siguientes tipos de sociedades:

- a) las sociedades mercantiles,
- b) los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales,
- c) instituciones de crédito,
- d) las sociedades y asociaciones civiles, y
- e) la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Como se puede apreciar, las sociedades civiles se encuentran comprendidas en este artículo y, por lo tanto, fiscalmente son consideradas personas morales. Como ejemplo de sociedades civiles contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, tenemos las siguientes:

1. De Profesionales. Las más comunes son las sociedades civiles formadas por profesionistas como Contadores Públicos, abogados, doctores, arquitectos, etc.,
2. Arrendadoras de inmuebles,
3. Administradoras de inmuebles,
4. Las dedicadas a la enseñanza y no cuenten con autorización o reconocimiento de Validez Oficial expedido por la Secretaría de Educación Pública,
5. De agentes aduanales,
6. Cualquier otra sociedad civil no incluida en los artículos 93 o 95 de la ley del ISR.

2.3 CONCEPTO DE PARTE SOCIAL Y SOCIO.

El mismo artículo 8 en su fracción II establece que cuando se haga referencia a acciones, se entenderán incluidas:

1. Los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito,
2. Las partes sociales,
3. Las participaciones en asociaciones civiles, y

4. Los certificados de participación ordinarios emitidos en base en fideicomisos sobre acciones autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera.

Además la propia ley de ISR homologa como accionistas a los socios miembros de sociedades civiles, al indicar que *"cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas"*

Por lo tanto, recordando que el capital social de una sociedad civil se encuentra comprendido por partes sociales, y considerando que a los titulares de las partes sociales se consideran accionistas, se deberá tener en cuenta, que las sociedades civiles aplicarán lo dispuesto a la determinación de las cuentas de capital de aportación, enajenación de acciones, reducción de capital, etc.

Ahora bien, esta "homologación" que hace la Ley del ISR en cuanto a las acciones y las partes sociales, es solamente para su tratamiento fiscal, ya que la sociedad civil es una sociedad de personas, ya sean físicas o morales, donde el carácter o calidad de sus miembros es más importante que la representación de sus aportaciones por tanto el Código Civil Federal no hace mención al título o documento mediante el cual se consignará la forma de representar la aportación de los socios, por ello tomando en cuenta el principio de autonomía de la voluntad de las partes al momento de contratar, los socios podrán acordar dentro del acta constitutiva, que su aportación social sea representada mediante algún tipo especial de documento, determinando las reglas mediante las cuales se expedirá el mismo; ahora bien, en cuanto a la denominación del documento, también será privativo de los socios otorgarle el nombre de acción al documento, la que no deberá confundirse con la acción de la sociedad anónima, pues ésta es un título de crédito nominativo que consigna derechos mercantiles y su tratamiento es regulado por este tipo de leyes⁴.

2.4 INGRESOS ACUMULABLES.

El artículo 17 de la LISR señala que tipo de ingreso deberán acumular las personas morales (incluida la Sociedad Civil) que tributen en el Régimen de las Personas Morales, y estos son:

- a) Efectivo,
- b) Bienes,
- c) Servicios,
- d) Crédito o de cualquier tipo.
- e) Los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

Sin embargo, una sociedad civil difiere con el resto de las demás personas morales al no considerar como ingreso acumulable los obtenidos en crédito, ya que atendiendo lo

⁴ INFORMACIÓN DINÁMICA DE CONSULTA, Edición 14, 31 de mayo de 2001, JURIDICO

dispuesto por el artículo 18 fracción I las sociedades que presten servicios personales independientes, acumularás sus ingresos al momento del cobro del servicios. Para reafirmar lo comentado anteriormente, a continuación transcribo lo que textualmente establece al respecto la LISR:

“tratándose de ingresos obtenidos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades civiles... se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada”.

Sin embargo, en la LISR no se encuentra disposición alguna que indique lo que se debe entender por Servicios personales independientes, sino que es en el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en donde se señala lo que se debe entender por prestación de servicio personal independiente:

“Artículo 14 de la Ley del IVA. Para los Efectos de Esta Ley se considera prestación de servicios personales independientes:

I. La obligación de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den las leyes.

II. El transporte de personas o bienes.

III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV. Comisión, mediación y similares.

V. Asistencia técnica.

VI. Otras obligaciones que no sean por enajenación o arrendamiento.”

Además, hace el señalamiento de que, la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Por lo tanto se excluye los servicios prestados de manera subordinada y mediante el pago de una remuneración y aquellos a que la LISR asimile a estos.

Por lo anterior, una sociedad civil prestadora de servicios profesionales personales, jamás acumulará los ingresos en crédito, ya que como lo establece la LISR, sólo serán acumulables al momento del cobro.

2.4.1 OTROS INGRESOS ACUMULABLES.

El artículo 20 de la LISR establece que otros ingresos acumulables deberán considerar las personas morales, por lo que a continuación hago mención a los más usuales en el tratamiento fiscal de las sociedades civiles:

I. Los Ingresos determinados, incluso de manera presuntiva por las autoridades fiscales.

II. Ganancia en pagos en especie, determinándola de la manera siguiente:

Valor del bien en la fecha en que se transfiera su propiedad por pago en especie (según avalúo por persona autorizada por las autoridades fiscales)

(-)

Deducciones permitidas por ley en caso de enajenación

(=) Ganancia por pago en especie (cuando la diferencia sea positiva)

Ejemplo:

El despacho de contadores "Sánchez y CÍA, S.C." recibió de su proveedor un servicio por el cual tiene un adeudo de \$9,000.00, el despacho pacta cubrir su adeudo con su proveedor pagándole con una computadora, dicha computadora tiene un valor a la fecha de la transmisión de la propiedad de \$10,000.00 según avalúo practicado por persona autorizada por el SAT, teniendo un saldo por deducir actualizado de \$8,000.00.

Valor de la computadora, según avalúo practicado por persona autorizada por el SAT al momento de transferir la propiedad por pago en especie	\$10,000.00
--	-------------

(-)

Saldo Pendiente por deducir actualizado	\$ 8,000.00
---	-------------

(=) Ganancia por pago en especie	\$ 2,000.00
------------------------------------	-------------

Sin embargo, hay que considerar que tratándose de adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que sean utilizados para llevar a cabo la prestación de servicios, fabricación de bienes o su enajenación, será considerada ganancia el total del ingreso, según avalúo por persona autorizada por las autoridades fiscales, en la fecha en que se transfiera la propiedad por dicho pago.

III. Derogada.

IV. Acciones o mejoras en propiedad ajena. Para estos efectos el ingreso se considera obtenido al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

V. Ganancia derivada de enajenación de activos fijos, terrenos y acciones, tomando en cuenta el siguiente procedimiento:

Ingreso por venta de activo fijo
(-)
<u>Saldo pendiente por deducir actualizado</u>
(=) Ganancia por venta activo fijo (cuando la diferencia sea positiva)

Ejemplo:

El despacho de contadores "Sánchez y CIA, S.C." enajena un automóvil que es utilizado para el transporte de su personal a la empresa "Siglo XXI, S.A. de C.V." por lo que es necesario determinar la utilidad o pérdida fiscal en la venta de este activo fijo en base a los siguientes datos:

Concepto	Importes
MOI de Auto Jetta Mod.2001	\$98,000.00
Fecha de Adquisición	25-Feb-01
Fecha de venta del bien	13-Jul-04
Precio de Venta del bien	\$35,000.00

En primer lugar se debe de determinar el MOI pendiente de deducir histórico, o lo que se conoce contablemente como valor en libros. Puede decirse, que el MOI pendiente de deducir histórico y el valor en libros se refieren a lo mismo, sin embargo, contablemente de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados la denominación es valor en libros, y para la Ley del ISR recibe el nombre de MOI pendiente de deducir.

	Concepto	Importes
	MOI	\$98,000.00
Por:	Tasa de depreciación	25.00%
Igual:	Depreciación Anual	24,500.00
Entre:	No. de meses de un ejercicio	12
Igual:	Depreciación mensual	2,041.67
	No. de meses de uso completo	40
Por:	completo	40
Igual:	Depreciación Acumulada	81,666.67

	Concepto	Importes
	MOI	98,000.00
Menos:	Depreciación Acumulada	81,666.67
Igual:	MOI pendiente de deducir histórico	16,333.33

Ya determinado el MOI pendiente de deducir, se procede a actualizarlo multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en el

que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido enajenado:

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{INPC Marzo 04 } 108.672}{\text{INCP Febrero 01 } 93.703} = 1.1597$$

Por lo que el MOI pendiente de deducir actualizado quedaría como se muestra a continuación:

	Concepto	Importes
	MOI pendiente de deducir histórico	\$16,333.33
Por:	Factor de Actualización	1.1597
Igual:	MOI pendiente de deducir Actualizado	\$18,941.77

Para obtener la utilidad fiscal (o pérdida según el caso) se le restará al precio de venta del bien el MOI pendiente de deducir actualizado:

	Concepto	Importes
	Precio de Venta	\$35,000.00
Menos:	MOI pend de deducir Actualizado	18,941.77
Igual:	Utilidad Fiscal	16,058.23

VI. La Ley del ISR señala como ingreso acumulable de las personas morales la recuperación de créditos incobrables, sin embargo, las sociedades civiles que presten servicios personales independientes, no acumularán este tipo de ingreso, porque este tipo de sociedades solo acumulan los ingresos que hayan cobrado, y por ende, nunca pudieron haber deducido un crédito que nunca acumularon. Entonces, la figura del crédito incobrable no existe para este tipo de sociedades.

VII. Las cantidades recuperadas por pérdidas de bienes.

VIII. Las indemnizaciones por muerte de o accidente de técnicos o dirigentes.

IX. Gastos sin comprobar a cuenta de terceros.

Generalmente las sociedades civiles que prestan servicios personales independientes, reciben cantidades por parte de sus clientes para realizar gastos por su cuenta, debiendo recabar documentación comprobatoria a nombre del cliente, porque de no hacerlo se considerará un ingreso acumulable.

Además, quien presta el servicio deberá proporcionar una relación de gastos, anexando los comprobantes, los cuales deberán reunir los requisitos a que hace alusión el Código Fiscal de la Federación.

X. Intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno, los intereses moratorios que se cobren se acumularán hasta el momento en el que los efectivamente cobrados excedan al monto de los moratorios acumulados en los primeros tres meses y hasta por el monto en que excedan.

XI. El ajuste anual por inflación.

2.4.2 MOMENTO DE ACUMULACIÓN.

Tratándose de sociedades civiles que presten servicios personales independientes, como por ejemplo un despacho contable, acumularán sus ingresos cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

1. Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
2. Cuando se preste el servicio.
3. Cuando se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Esto sin olvidar que este tipo de sociedades consideran acumulable el ingreso al momento en que se haya cobrado el servicio. Para un mejor entendimiento a continuación se indica en el siguiente cuadro la acumulación de los ingresos:

Tipo de Ingreso	Sociedad Civil Prestadora de servicio personal Independiente	Otro tipo de Sociedades Civiles o Personas Morales
Cobrados	SI	SI
En Crédito	NO	SI
En bienes	SI	SI
En Servicios	SI	SI

2.5 INGRESOS NO ACUMULABLES.

El artículo 17 de la LISR nos indica que ingresos no serán acumulables, a saber:

- a) Aumento de capital,
- b) Por pago de la pérdida por sus accionistas,
- c) Primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad,
- d) Ingresos por revaluación de sus activos y de capital,
- e) Dividendos percibidos por otras personas morales residentes en México.

2.6 DEDUCCIONES AUTORIZADAS.

Las Personas Morales que tributen bajo el título II de la LISR, podrán efectuar las deducciones que indica el artículo 29 de la LISR, a continuación señalo las deducciones aplicables a las sociedades civiles:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan aun cuando correspondan a operaciones realizadas en ejercicios anteriores.
- II. El costo de lo vendido, que no aplica por ser prestación de servicios.
- III. Los gastos.
- IV. Las inversiones.
- V. Derogada
- VI. Los créditos incobrables y las pérdidas fortuitas o por enajenación.
- VII. Fondos de pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad.
- VIII. Cuotas al IMSS, incluso a cargo de trabajadores.
- IX. Intereses a cargo, sin ajuste alguno, moratorios a partir del cuarto mes.
- X. El ajuste anual por inflación.
- XI. Los anticipos y rendimientos a miembros de cooperativas de producción, asociaciones y sociedades civiles.

2.6.1 REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES.

Si bien es cierto que el citado artículo 29 de la LISR determina que clase de deducciones podrán llevar a cabo las sociedades civiles contribuyentes del ISR, estas deducciones deberán cumplir con los requisitos previstos para cada una de ellas, y estos son:

- I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, pero cuando el contribuyente otorgue donativos, estos deberán ser no onerosos ni remunerativos y cumplir con los requisitos previstos en la LISR y en las reglas generales que para el efecto establezca el SAT por medio de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Una de las condiciones para poder hacer deducible un gasto es que sea "estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente", sin embargo, en la LISR no existe disposición alguna que haga referencia a lo que debemos entender por "estrictamente indispensable", es por ello que coincido con lo señalado por la Maestra Ma. Antonieta Martín Granados:

"Las actividades de una persona moral están limitadas a aquellas relacionadas con su objeto social, es decir, para lograr el fin por el que se creó la persona moral, y si para realizar esas actividades se requiere efectuar una erogación, que de no realizarse no se

*podría lograr el objeto social o fines de la persona moral, entonces estaremos en la presencia de una erogación estrictamente indispensable*⁶

En la tesis que transcribo a continuación, el juzgador se pronuncia sobre la interpretación que el término "estrictamente indispensable" debe tener, y se concluye que al ser imposible definir los supuestos que en cada caso concreto puede haber, se debe interpretar que el concepto debe atender a los fines de cada empresa en particular, así como del gasto específico en cuestión.

Se estima que un gasto estrictamente indispensable debe estar relacionado con la realización del objeto de la empresa, y que dicho gasto es tan necesario para tales efectos que, de no realizarlo, las actividades de la empresa se verían afectadas al grado de disminuirse o suspenderse.

Un elemento muy importante de esta tesis es la afirmación final que señala que un gasto indispensable solamente se podrá excluir cuando exista una justificación jurídica, económico o social, o bien atendiendo a la capacidad contributiva de la persona:

RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).

El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser "estrictamente indispensables" para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse **atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate**. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplieren en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.

Amparo en revisión 1386/2004. Fomento Agropecuario y Comercial, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Novena Época Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XX, Diciembre de 2004
Tesis: 2a. CIII/2004

⁶ Martín Granados, Ma. Antonieta. Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo Personas Morales y Personas Físicas. 8ª ed., Edit. ECAFSA, México, 2000, p. 89

Página: 565

Materia: Administrativa Tesis aislada.

Resumiendo, entre las condiciones que deben cumplir un gasto para poder ser considerado estrictamente indispensable, encontramos las siguientes:

1. *Que se destinen o estén relacionados con los fines de la actividad empresarial.*
2. *Que sean necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas.*
3. *Deben de representar un beneficio o ventaja para la empresa.*
4. *Deben de estar en proporción con las operaciones del contribuyente.⁶*

El artículo 31 fracción I de la LISR señala que en el caso en que el contribuyente otorgue donativos, estos deberán ser no onerosos ni remunerativos y cumplir con los requisitos previstos en la LISR y en las reglas generales que para el efecto establezca el SAT por medio de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Y además hace alusión a que entidades se les podrá otorgar donativos, para que sean deducibles.

El artículo 31 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta señala como requisito que la donataria esté incluida en la lista que publica en el DOF, mediante el anexo correspondiente emitido por la RMF.

Asimismo, se considerarán deducibles los donativos que se otorguen a asociaciones, instituciones u organizaciones que destinen la totalidad de los donativos recibidos y, en su caso, sus rendimientos, para obras o servicios públicos que efectúen o deban efectuar la Federación, los estados, el Distrito Federal o los municipios.

Dichas entidades autorizadas para recibir donativos deducibles, deben de dictaminarse, según lo establecido en el CFF artículo 32-A fracción II. El dictamen para este tipo de personas morales se deberá de realizar de forma simplificada, cumpliendo los requisitos señalados en los artículos 51-A y 51-B del RCFF.

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.

III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien la expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio.

Para que una sociedad civil pueda deducir un gasto, deberá recabar comprobante por dicho gasto y que además dicho comprobante reúna los requisitos que señala el artículo 29 y 29-A del CFF, es decir, cerciorarse que el nombre, denominación o razón social,

⁶ Placencia Rodríguez, José Francisco, *Consultorio Fiscal*, Número 169, septiembre 1996, FCA-UNAM.

RFC y domicilio son los correctos y que el comprobante reúna los requisitos establecidos por las disposiciones fiscales.

En la Regla 2.4.11 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año de 2005, se señala que se tendrá por cumplida la obligación de cerciorarse de que los datos de la persona que expide el comprobante son los correctos, cuando:

- a) El pago que ampare dicho comprobante se realice con cheque nominativo para abono en cuenta de la persona que extienda el comprobante, siempre que el librador conserve copia fotostática del mismo.
- b) cuando el comprobante de que se trate haya sido impreso en un establecimiento autorizado por el SAT y en el mismo aparezca impresa la cédula de identificación fiscal de la persona que lo expide.

Además la regla 2.4.5 señala lo siguiente:

"Para los efectos del artículo 29 del Código, no se requerirá la expedición de comprobantes impresos por establecimientos autorizados, en los siguientes casos:

...IV. Cuando se trate del pago de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como de aquellos que la Ley del ISR asimile a estos ingresos."

Cuando la sociedad civil realice pagos que excedan la cantidad de \$2,000.00, éstos se deberán de realizar a través de la emisión de cheque nominativo, tarjeta de crédito, débito o servicios a nombre de la sociedad civil, o bien, a través de monederos electrónicos que autorice el SAT, excepto cuando se trate de pagos por sueldos y salarios. Además de que podrán realizarse a través de transferencia electrónica de fondos.

Tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los monederos electrónicos a que se refiere el párrafo anterior, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00 (esta disposición entrará en vigor el 1 de julio de 2005).

Cuando se expida cheque se deberán anotar la leyenda en el anverso del cheque "para abono en cuenta del beneficiario".

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

Se cumple con el supuesto de que las deducciones estén debidamente registradas en contabilidad, aún en el caso de llevarlas a través de cuentas de orden (artículo 36 RLISR).

El artículo 28 del CFF establece las reglas a cumplir para llevar la contabilidad y son las siguientes:

1. Sistemas y Registros contables. Llevarán los que señale el RCFF.
2. Asientos contables. Deberán ser analíticos y efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha de realización de las actividades.
3. Contabilidad. Conservarla en su domicilio fiscal.

La contabilidad se integra con los sistemas y registros contables, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y sus respectivos comprobantes que cumplan los requisitos fiscales.

El artículo 30 del CFF obliga a los contribuyentes a conservar la contabilidad durante 5 años, adicionalmente el artículo 46 del Código de Comercio establece la obligación de conservar la contabilidad los libros, registros y documentos de su negocios por un término de 10 años.

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

Para hacer posible las erogaciones correspondientes por salarios, se deberán de llevar a cabo las retenciones por concepto de ISR, entregar en efectivo las cantidades por concepto de crédito al salario, calcular el impuesto a cargo de los trabajadores, entre otros requisitos.

Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley, como son las declaraciones informativas de pagos a residentes en el extranjero o de préstamos por residentes en el extranjero, las que se deberán presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año.

VI. Cuando lleve a cabo un pago la sociedad civil a personas que estén obligadas a inscribirse al RFC, el pago se hará a las personas que realmente se encuentren inscritas, y la sociedad deberá de cerciorarse de éste dato.

VII. Trasladar en forma expresa y por separado el IVA causado.

No será necesario hacer constar en el comprobante fiscal, de manera expresa y por separado, el IVA, cuando los actos o actividades de que se traten estén bajo la tasa de de 0% de IVA (artículo 37 RLIS).

VIII. Cuando a una sociedad civil le otorguen capitales a través de préstamos los intereses que se paguen por dicha operación, sólo será deducible si dicho capital se invirtió para el logro de los fines de la sociedad, es decir, esta fracción tiene congruencia con lo señalado en la fracción I, en donde se hace alusión a que cualquier gasto debe ser estrictamente indispensable.

Si además la sociedad civil le otorga a sus empleados, socios o cualquier tercero préstamos, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos.

si no se estipulan intereses en los préstamos otorgados a terceros, éstos no serán deducibles con respecto al monto proporcional del préstamo;

Los capitales que se hayan tomado para la adquisición de inversiones o para la realización de gastos o cuando las inversiones o los gastos se efectúen a crédito, y si dichas inversiones o gastos no sean deducibles o lo sean parcialmente, los intereses que se deriven, sólo serán deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean.

Tratándose de los intereses derivados de los préstamos a residentes en México, éstos se deducirán hasta que se paguen en efectivo, en bienes o en servicios.

IX. Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes del Régimen Simplificado, así como de enajenación de bienes o prestación de servicios, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

El Reglamento de la LISR en su artículo 39 primer párrafo señala que:

“se podrá efectuar la deducción de las erogaciones efectuadas con cheque, aun cuando hayan transcurrido más de cuatro meses entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en la que efectivamente se cobre dicho cheque, siempre que ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.”

Esto porque el mismo artículo 31 fracción IX establece que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria y la fecha en que efectivamente se cobre el cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

Como se puede observar no basta con el hecho de emitir un cheque para considerar efectuada una deducción autorizada, sino que comprobar que el cheque fue ya cobrado en base al estado de cuenta de la sociedad, esto considerando la tesis siguiente:

Además en la Reformas al Código Fiscal de la Federación en el artículo 17 señala que:

“En los casos en los que se pague la contraprestación mediante transferencia electrónica de fondos, éstas se considerarán efectivamente cobradas en el momento en que se efectúe dicha transferencia, aun cuando quien reciba el depósito no manifieste su conformidad.”

X. Tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

- a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.

b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente; y

c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

XI. Tratándose de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que:

1. Quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello;

2. Que el servicio sea prestado en forma directa y no a través de terceros, sin embargo esto no se aplica tratándose de pagos a residentes en México, y que en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y

3. Que el servicio no consista en la simple posibilidad de obtenerlo, sino que efectivamente se lleve a cabo.

XII. Tratándose de los gastos de previsión social se otorguen de manera general a en beneficio de todos los trabajadores.

Es a partir de 2003 en donde se conceptúa a la "previsión social", mediante la adhesión de un último párrafo al artículo 8º de la LISR que a la letra dice:

" Para los efectos de esta Ley, se considera previsión social, las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de sus trabajadores que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de dichos trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia".

Los gastos de previsión social efectuados en cumplimiento de los contratos de trabajo y otros de naturaleza análoga, deben deducirse de la utilidad gravable, cumpliendo con los siguientes requisitos:

1. que se otorguen en forma general a todos los empleados, conforme a los planes en los que quede determinado el sector aplicable.

2. Establecer el procedimiento para determinar el monto de las prestaciones.

3. Tipos de beneficiarios.

4. Constar por escrito y comunicarlo al trabajador.⁷

⁷ Ramírez Hernández, Francisco Javier, en *Práctica Fiscal*, Número 334, Agosto 2003, Tax Editores.

Pero además de lo señalado tratándose de gastos de previsión social, se deberá cumplir lo siguiente:

1. Que se efectúen en territorio nacional, con excepción de los relacionados con trabajadores que presten sus servicios en el extranjero, quienes deberán estar relacionados con la obtención de los ingresos del contribuyente.

2. Que se efectúen en relación con trabajadores del contribuyente y, en su caso, con el cónyuge o la persona con quien viva en concubinato o con los ascendientes o descendientes, cuando dependan económicamente del trabajador, incluso cuando tengan parentesco civil, así como los menores de edad que satisfaciendo el requisito de dependencia económica vivan en el mismo domicilio del trabajador. En el caso de prestaciones por fallecimiento no será necesaria la dependencia económica. (artículo 43 RLISR)

Además la ley del ISR prevé dos supuestos, a saber:

a) Cuando la sociedad tenga un solo sindicato, entonces, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general a todos los trabajadores, cuando se establecen de acuerdo al contrato firmado entre los trabajadores y la empresa, ya sea contrato colectivo de trabajo o contrato ley.

b) Cuando la sociedad tiene dos o más sindicatos, entonces, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Pero en el caso de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.

XIII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

En los casos en que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas

procederá siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y se satisfagan los plazos y los requisitos que se fijan en disposiciones de carácter general, lo que se conoce como seguro del "hombre-clave", que se aplica a las sociedades civiles.

XIX. Que al momento de realizar las operaciones o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para deducción se establece en la LISR. Pero tratándose únicamente de la documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales, ésta se obtenga a más tardar el que la sociedad civil tenga que presentar su declaración del ejercicio.

Por otro lado, en lo concerniente a la documentación comprobatoria de las retenciones de ISR o enteros de IVA, este artículo señala la obligación que la retención y pagos se realicen en los plazos señalados, y que la documentación se obtenga en esa fecha.

Cuando los contribuyentes presenten las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, siempre que se presenten dichas declaraciones dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el mismo

XX. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho a los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, efectivamente sean entregados y se dé cumplimiento a los requisitos que se establecen en las disposiciones legales que los regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en los términos de las citadas disposiciones legales.

2.6.2 DEDUCCIÓN DE INVERSIONES POR LEY O POR DECRETO 20 JUNIO 2003.

Existen dos opciones para realizar la deducciones de cierto tipo de inversiones, a continuación analizaremos los dos supuestos:

a) Deducción de Inversiones en base a ley. El procedimiento se encuentra en el artículo 37 de la LISR, el cual establece:

"Artículo 37. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley.

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción conforme a este artículo y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por esta Ley.

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo".

Esto se aprecia mejor en el siguiente cuadro:

$$\frac{\begin{array}{l} \text{Monto Original de Inversión (M.O.I.)} \\ \text{(X) Por ciento de depreciación} \\ \hline \text{Depreciación anual} \\ \text{(/) 12} \\ \hline \text{Depreciación Mensual} \\ \text{(X) No. meses completos de uso} \\ \hline \text{Depreciación histórica del ejercicio} \\ \text{(X) Factor de Actualización} \\ \hline \text{Depreciación Actualizada del ejercicio} \end{array}}{\quad}$$

El factor de actualización se obtiene de la siguiente manera:

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{INPC del último mes 1a mitad del periodo en el que el bien se haya utilizado}}{\text{INPC del mes en que se adquirió el bien}}$$

Ejemplo:

Concepto	Importes
MOI de Computadora Pentium 4	\$16,000.00
Fecha de Adquisición	01-Ene-04
Concepto	Importes
MOI	\$16,000.00

Por:	Tasa de depreciación	30.00%
Igual:	Depreciación Anual	\$4,800.00
Entre:	No. de meses de un ejercicio	12
Igual:	Depreciación mensual	400.00
Por:	No. de meses de uso completo	12
Igual:	Depreciación del Ejercicio	4,800.00
Por:	Factor de Actualización	1.0099
Igual:	Depreciación Actualizada del ejercicio	\$4,847.52

El factor de actualización se obtiene:

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{INPC Junio 04}}{\text{INCP Enero 04}} = \frac{108.737}{107.661} = 1.0099$$

En el supuesto de que la sociedad civil enajene los bienes, o bien, éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, en el ejercicio en que esto ocurra se deberá deducir la parte que aún no se deduce.

b) **Deducción de Inversiones en base a Decreto.** El día 20 de junio de 2003 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se otorga un estímulo Fiscal en Materia de Deducción Inmediata de Bienes Nuevos de Activo Fijo.

Deducción parcial según año de adquisición. Este Decreto permite la deducción del Activo Fijo en el ejercicio de su adquisición y/o al inmediato siguiente, pero de forma gradual. Por ejemplo, tratándose de la adquisición en 2003, en dicho ejercicio se podrá deducir una tercera parte y el año siguiente se podrá deducir las dos terceras partes que restan; si la inversión se realizó en el 2004, en dicho ejercicio se podrá deducir dos terceras partes de la inversión y para el siguiente año la parte que reste por deducir; por último, si la inversión se realiza en el 2005 o ejercicios posteriores, la deducción podrá realizarse por el total del valor de la inversión en que ocurra.

Año de Adquisición	% según ejercicio en que se adquiere		
	2003	2004	2005
2003	33.33%	66.67%	
2004		66.67%	33.33%
2005 y siguientes			100.00%

Ejemplo:

Concepto	Importes
MOI de Computadora Pentium 4	\$16,000.00
Fecha de Adquisición	01-Ene-04
<u>Cálculo de la Depreciación Fiscal:</u>	
MOI de Computador Pentium 4	\$16,000.00

	Año de adquisición	2004
Por:	Porcentaje de Depreciación	66.67%
Igual:	Depreciación del Ejercicio	10,667.20
Por:	Factor de Actualización	1.0083
Igual:	Depreciación Actualizada del ejercicio	\$10,755.74

Como se puede apreciar el monto de la deducción es mayor que siguiendo lo establecido en el artículo 37 de la LISR, porque la depreciación fiscal con base al artículo 37 fue de \$4,847.52, mientras que la determinada con base al decreto es de \$10,755.74 para el mismo activo fijo.

A continuación señalo las características del Decreto en cuestión:

- a) Los porcentajes de deducción son más altos que los establecidos en la LISR.
- b) Existen Ramas que podrán efectuar la deducción total en el ejercicio en que ocurra la inversión, estas ramas son las siguientes:
 - I. Dados, troqueles, matrices y sus partes.
 - II. Maquinaria y equipo utilizados en las siguientes actividades:
 - a) Fabricación de vehículos de motor y sus partes.
 - b) Fabricación de prendas para el vestido.
 - c) Construcción de aeronaves y fabricación de aeropartes.
 - d) Fabricación de productos electrónicos y para el diseño de software.
 - e) Elaboración de productos químicos.
- c) Las Inversiones a las que los podrá aplicar lo dispuesto por este decreto, serán aquellas sobre bienes de activo fijo que se adquieren con posterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente decreto (20 de junio de 2003), con las limitantes que señalan los artículos 220 y 221 de la LISR, es decir no se podrá aplicar para :
 1. Mobiliario y equipo de oficina.
 2. Automóviles y su equipo de blindaje.
 3. Aviones diferentes a los de fumigación agrícola.
 4. Equipo no identificable individualmente.
 5. Bienes que se utilicen permanentemente dentro de la zona metropolitana y áreas de influencia del D.F., Guadalajara y Monterrey, salvo empresas intensivas en uso de mano de obra, empresas tecnológicamente limpias y con bajo consumo de agua.

2.7 GASTOS NO DEDUCIBLES.

Es el artículo 32 el que señala que tipo de gastos no pueden ser contemplados para deducir la renta gravable para determinar el Impuesto Sobre la Renta a cargo de los contribuyentes, a continuación se hace alusión a los supuestos más comunes tratándose de sociedades civiles.

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente.

Tampoco serán deducibles los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que el contribuyente hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación

II. Los gastos derivados de inversiones no deducibles, pero en el caso de aviones, se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible, respecto de su valor de adquisición.

III. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

IV. Los gastos de representación.

V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no cumplan los siguientes requisitos:

- a) No se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático,
- b) Cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente.
- c) Cuando las personas a favor de las cuales se realice la erogación, no tengan relación de trabajo con el contribuyente, excepto cuando presten servicios profesionales.
- d) Rebasen los límites establecidos en ley.

Los límites son los siguientes:

A. Alimentación, \$750.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500.00 cuando se eroguen en el extranjero, acompañando documentación de hospedaje o transporte, pero si solo acompaña la relativa al transporte sólo procederá su deducción cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

B. Uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe la documentación relativa al hospedaje o transporte.

C. Hospedaje, \$3,850.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al transporte.

El artículo 49 del RLISR establece que la documentación comprobatoria puede ser expedida a nombre de quien se beneficie del viático, siempre y cuando presten servicios personales subordinados, o bien a nombre del propio contribuyente cuando los que se benefician presten servicios personales independientes; entregando una relación de gastos con sus respectivos comprobantes.

Además el propio reglamento establece la opción de deducir los gastos por concepto de gasolina, aceite, servicios, reparaciones y refacciones, cuando se efectúen con motivo del uso del automóvil propiedad de una persona que preste servicios personales subordinados al contribuyente, como consecuencia de un viaje realizado para desempeñar actividades propias del contribuyente (artículo 50 RLISR), cumpliendo lo siguiente:

- a) La deducción no podrá exceder de 93 centavos M.N., por kilómetro recorrido por el automóvil,
- b) Que el kilometraje no exceda de la cantidad de veinticinco mil kilómetros recorridos en el ejercicio, y
- c) Estar comprobados con documentación expedida a nombre del contribuyente, siempre que éste distinga dichos comprobantes de los que amparen los gastos efectuados en los vehículos de su propiedad.
- d) Los gastos deberán erogarse en territorio nacional, acompañando la documentación relativa al hospedaje de la persona que conduzca el vehículo.

VI. Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales.

Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

VII. Los intereses por préstamo o adquisición de ciertos títulos de crédito

VIII. Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, excepto las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

IX. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquiera otras de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de la LISR.

X. Las primas por reembolsos de acciones.

XI. Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

XII. El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros.

XIII. Los pagos por la renta de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley.

Tratándose de aviones, sólo será deducible por un monto que no rebase \$7,600.00 por día de uso o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

Tratándose de automóviles, sólo serán deducibles los siguientes pagos:

- a) Los efectuados por el uso o goce temporal que no exceda de \$165.00 diarios por automóvil,
- b) La inversión no rebase el monto de \$300,000.00 (Fracción II artículo 42 LISR).
- c) Sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de arrendadoras, siempre que los destinen exclusivamente al arrendamiento durante todo el periodo en el que le sea otorgado su uso o goce temporal.

XIV. Las pérdidas relativas a inversiones no deducibles

XV. Los pagos por concepto de IVA o IEPS, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. Con la excepción de aquellos contribuyentes que no tengan derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, siempre y cuando sean deducibles.

XVI. Las pérdidas derivadas de fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades en las que el contribuyente sea accionista

XVII. Las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones y otros títulos valor.

XX. El 75% de los consumos en restaurantes.

Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes se apliquen fuera de faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente, sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción.

En ningún caso los consumos en bares serán deducibles, ni tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

XXV. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

2.8 OTRAS OBLIGACIONES FISCALES.

Las sociedades civiles deberán de cumplir, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la LISR, tendrán las siguientes obligaciones:

I. Llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación, cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, éstas deberán registrarse al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concierten.

II. Expedir comprobantes y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales.

III. Expedir constancias de pagos efectuados a residentes en el extranjero de instituciones de crédito del país, y en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

IV. Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 127 de esta Ley.

V. Las sociedades civiles deberán formular un estado de posición financiera al término del ejercicio fiscal.

VI. Las sociedades civiles presentarán declaración anual en la que determinen el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la sociedad.

VII. Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales y mediante la forma oficial que al efecto aprueben dichas autoridades, la información siguiente:

- a) El saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero; y
- b) El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y de los accesorios, de cada una de las operaciones de financiamiento a que se refiere el inciso anterior.

VIII. Presentarán a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con clientes y proveedores mediante la forma oficial que para tal efecto expidan las autoridades fiscales. Para estos efectos, los contribuyentes no se encuentran obligados a proporcionar la información de clientes y proveedores con los que en el ejercicio de que se trate, hubiesen realizado operaciones por montos inferiores a \$50,000.00.

Cuando los contribuyentes lleven su contabilidad mediante el sistema de registro electrónico, la información a que se refiere esta fracción deberá proporcionarse a las autoridades fiscales en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general.

El plazo máximo para cumplir con la presentación de las declaraciones informativas será de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el requerimiento (artículo 31 fracción XIX LISR).

IX. Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información siguiente:

- a) De las personas a las que les hubieran efectuado retenciones de ISR, así como los pagos a residentes en el extranjero provenientes de Fuente Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.
- b) De las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior.

XIII.- Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

XIV.- Las sociedades civiles que realicen pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales deberán:

1. Realizarlos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.
2. Proporcionar constancia en la que se señale su monto, así como si éstos provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, o si se trata de los dividendos o utilidades que no provengan de ésta cuenta. Esta constancia se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.
3. Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las personas a quienes les efectuaron los pagos, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.

XVII. Registro de las inversiones deducidas en forma inmediata,

- a) Anotar los datos de la documentación comprobatoria que respalde las inversiones.
- b) Describir el tipo de bien de que se trate,
- c) El por ciento que para efectos de la deducción le correspondió conforme al citado artículo 220,
- d) El ejercicio en el que se aplicó la deducción y
- e) La fecha en la que el bien se dé de baja en los activos del contribuyente.

El plazo en el que las sociedades deberán mantener el registro de los bienes por los que se optó por la deducción inmediata, será durante todo el plazo de tenencia de los mismos y durante los diez años siguientes a la fecha en que se hubieran dado de baja.

Las sociedades civiles llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta, la cual se determina de la siguiente manera (artículo 88 LISR) :

Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio

MAS:

Dividendos percibidos de personas morales residentes en México (con excepción de los distribuidos en acciones o lo reinvertidos en la suscripción o aumento de capital de la misma persona que los distribuye dentro del plazo de 30 días naturales siguientes a su Distribución)

MAS:

Ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes (artículo 13 Párrafo 10 LISR)

(con excepción de los distribuidos en acciones o lo reinvertidos en la suscripción o aumento de capital de la misma persona que los distribuye dentro del plazo de 30 días naturales siguientes a su Distribución)

MENOS:

Dividendos o utilidades pagados

MENOS:

Utilidades distribuidas de acuerdo al artículo 89 LISR

(con excepción de los distribuidos en acciones o lo reinvertidos en la suscripción o aumento de capital de la misma persona que los distribuye dentro del plazo de 30 días naturales siguientes a su Distribución)

IGUAL: SALDO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA

El saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta representa el monto de aquellas utilidades que ya pagaron impuesto, y por consiguiente, al ser repartidas ya no causarán impuesto.

Cuando la sociedad civil distribuya o perciba dividendos o utilidades, procederá a actualizar el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta que se tenga a la fecha de la distribución o percepción, el periodo de actualización comprenderá desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta aquel en que se distribuyan o perciban los dividendos.

Dentro de los cambios en la LISR para 2005, la Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio se calculará de la manera siguiente:

Resultado Fiscal del Ejercicio

MENOS:

ISR pagado conforme al artículo 10 LISR

MENOS:

Gastos No Deducibles (excepto Fracciones VIII y FIX artículo 32 de la Ley del ISR y la PTU pagada)

IGUAL: Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio (UFIN)

Además, para determinar la UFIN, se deberá disminuir, si se presenta el caso, el monto de que resulte de acuerdo al artículo 11, fracción II de la LISR, resultado del acreditamiento del impuesto pagado al distribuir dividendos que no provengan de la CUFIN ni de la CUFINRE contra el impuesto del ejercicio.

El saldo de la CUFIN que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la UFIN del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate:

Saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
(sin incluir la UFIN del mismo ejercicio)

POR:

Factor de actualización

IGUAL: Saldo Actualizado de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

Posteriormente, se adiciona al saldo actualizado de la CUFIN la UFIN del ejercicio:

Saldo Actualizado de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

MAS:

Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio (UFIN)

IGUAL: Saldo Actualizado de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta al cierre del ejercicio

Otro cambio importante al momento de calcular la CUFIN es el concepto que nace a partir de 2002, llamado "UFIN Negativa", que se presenta cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 (en 2005 30%) y las partidas no deducibles, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 y la PTU pagada, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio. Esta "UFIN Negativa" se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.

Esto trae como consecuencia que el monto de la Utilidad libre de gravamen (CUFIN) se vea reducido al restar la UFIN Negativa.

En la Ley del ISR en vigor a partir del 1° de enero de 2002 no se hizo señalamiento alguno, sobre el tratamiento a seguir para determinar el saldo inicial de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001, lo que ha originado confusiones. Sin embargo mediante la regla 3.6.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal se indica el procedimiento para determinar el saldo inicial de la CUFIN, estableciendo la opción para los contribuyentes que hubiesen iniciado actividades antes del 1° de enero de 2002, de determinar el saldo inicial de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001. Pero la citada regla establece que se le resten de la suma de las utilidades fiscales netas que se tengan al 31 de diciembre de 2001, las utilidades fiscales negativas en cada uno de los ejercicios comprendidos de 1975 a 2001, con lo que se le está dando un efecto retroactivo una disposición, afectando al contribuyente, ya que como comenté anteriormente el saldo de la CUFIN se ve reducido al restarle las Utilidades fiscales netas negativas.

Cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la utilidad fiscal neta determinada, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria. Cuando el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar, en la misma declaración, el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa del 30% a la cantidad que resulte de sumar a la diferencia entre la reducción y el saldo de la referida cuenta, el impuesto correspondiente a dicha diferencia. Para determinar el impuesto que se debe adicionar, se multiplicará la diferencia citada por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley. El importe de la reducción se actualizará por los mismos periodos en que se actualizó la utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate.

Todo esto se aprecia mejor en el siguiente ejemplo:

El despacho "Sánchez y CIA, S.C." presenta la siguiente información al cierre del ejercicio fiscal de 2004:

	Monto
Ingresos Acumulables	1,680,000
Menos: Deducciones Autorizadas	1,350,000
Igual: Utilidad Fiscal	330,000
Menos: Pérdidas Act.Pend Amortizar	0
Igual: Resultado Fiscal	330,000
Por: Tasa ISR	33%
ISR Causado	108,900

Nota: En el año de 2004 el monto de los gastos no deducibles asciende a la cantidad de \$ 85,600.00, y el Saldo Actualizado de la CUFIN al 31 de diciembre de 2004 es de \$ 111,000.00.

Cálculo de la CUFIN al cierre del ejercicio fiscal 2004.

SANCHEZ Y CIA, S.C.
DETERMINACIÓN DE LA CUFIN.
EJERCICIO FISCAL: 2004

Resultado fiscal del Ejercicio	330,000
menos:	
ISR del ejercicio	108,900
Gastos No Deducibles	85,600
Utilidad fiscal neta del Ejercicio	135,500
UFIN de Ejercicios Anteriores	111,000
Más:	
Dividendos Cobrados PM Residentes en México	0
Dividendos Reg.Fiscal Preferente	0
Menos:	
Dividendos Pagados (CUFIN)	0
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	246,500

Actualización:

Menos:

Utilidad fiscal neta del Ejercicio	135,500
---	----------------

Por:

Factor de Actualización	1.0519
--------------------------------	---------------

INPC mes cierre Ejercicio	112.5500
---------------------------	----------

INPC mes última Actualización	106.9960
-------------------------------	----------

Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Actualizada	<u>116,761</u>
--	----------------

más:

Utilidad fiscal neta del Ejercicio	132,200
------------------------------------	---------

Igual:

Cuenta de Utilidad Fiscal Neta al Cierre Ejercicio	<u>248,961</u>
---	-----------------------

NOTA: En el ejemplo anterior, al momento de determinar la UFIN, no se incluye la PTU pagada, porque es un concepto que será restado a partir del 2005 del Resultado fiscal, en otras palabras, para el ejercicio 2004 era una partida que no se consideraba para el cálculo de la UFIN del ejercicio.

2.8.1 PAGOS PROVISIONALES.

Las sociedades civiles que tributan en el Título II de la LISR, deberán efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, de acuerdo a lo siguiente:

a.- Determinación del Coeficiente de Utilidad.

Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió presentarse declaración. Por lo que, a la Utilidad o Pérdida Fiscal se le adicionará o reducirá, el monto de los anticipos y rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros. Y el resultado se dividirá entre los Ingresos Nominales.

Los Ingresos Nominales comprenden el monto de los Ingresos Acumulables, excepto el Ajuste Anual por Inflación Acumulable.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de doce meses.

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{\begin{array}{r} \text{Utilidad Fiscal} \\ \text{(o Pérdida Fiscal)} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Anticipos} \\ \text{a Socios} \end{array}}{\text{Ingresos Nominales}}$$

b.- Determinación de la utilidad fiscal estimada para el pago provisional.

La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

Además las sociedades civiles que distribuyan anticipos o rendimientos a sus socios, disminuirán la utilidad fiscal para el pago provisional que se obtenga conforme al párrafo anterior con el importe de los anticipos y rendimientos que las mismas distribuyan a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

c.- Resta de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores para el cálculo del pago provisional.

A la utilidad fiscal determinada conforme a esta fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

d.- Determinación del Pago Provisional.

Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa del 30% para el año de 2005, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 58 de la misma.

Esto se podrá apreciar mejor en el siguiente resumen:

Ingresos nominales desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

POR: Coeficiente de Utilidad

IGUAL: Utilidad Fiscal Estimada para el Pago Provisional

MENOS: Anticipos a Socios integrantes de una sociedad civil, desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

IGUAL: Utilidad Fiscal Estimada para el Pago Provisional de una sociedad civil

MENOS: Pérdidas Físcales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar

IGUAL: Base Gravable

POR: Tasa de ISR para 2005 (30%)

IGUAL: Impuesto Determinado
MENOS: Pagos Provisionales efectuados con anterioridad
IGUAL: Pago Provisional

Ejemplo:

Determinación del pago provisional del mes de julio 2005.

En primer lugar hay que determinar los ingresos Nominales:

INGRESOS NOMINALES:

Ingresos Acumulables 2004	1,680,000.00
Menos:	
Ajuste Anual X Inflación Acumulable	3,179.00
Ingresos Nominales	1,676,821.00

Posteriormente, una vez determinado los ingresos nominales, se procede a determinar el coeficiente de utilidad que será utilizado a partir del mes de marzo de 2005:

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{330,000.00 + 75,000.00}{1,676,821.00} = 0.2415$$

SANCHEZ Y CIA, S.C.

Determinación del pago provisional

Del mes de julio 2005

		MES
		Julio
	Ingresos:	
MÁS	Ingresos del Mes	120,800.00
MÁS	Ingresos Acumulados	718,900.00
IGUAL:	Suma de Ingresos	839,700.00
MÁS	Productos Financieros	650.00
MÁS	Otros Productos	1,200.00
IGUAL:	Total de Ingresos	841,550.00

POR:	Coefficiente de Utilidad	0.2415
MENOS:	<u>Anticipos a Socios</u>	
	Anticipos del Mes	0.00
	Anticipos Acumulados	0.00
IGUAL:	Utilidad Fiscal Estimada	<u>203,234.32</u>
MENOS:	Pérdidas Fiscales pendientes de aplicar	0.00
IGUAL:	Base Gravable	<u>203,234.02</u>
POR:	Tasa de ISR para 2005	30%
IGUAL:	Impuesto Determinado	<u>60,970.30</u>
MENOS:	Pagos Provisionales efectuados	57,800.00
MENOS:	ISR Retenido por Bancos	185.50
IGUAL:	Pago Provisional	<u><u>2,984.80</u></u>

2.8.2 AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN

Las sociedades civiles determinarán al cierre de cada ejercicio, al igual que cualquier sociedad bajo el título II de la LISR, el ajuste anual por inflación, de la manera siguiente:

A. Saldo Promedio Anual de las Deudas.

Menos:

B. Saldo Promedio Anual de los Créditos.

Igual:

Diferencia

Por:

Factor de Ajuste Anual

Igual:

AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE (SI "A" es mayor que "B").

O

AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN DEDUCIBLE (SI "B" es mayor que "A")

Para determinar el saldo promedio anual de las deudas o créditos se sumarán los saldos al último día de cada uno de los meses, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes del ejercicio los intereses que se devenguen en el mes.

El factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del último mes del ejercicio inmediato anterior.

Cuando el ejercicio sea irregular, es decir menor de 12 meses, el factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del mes inmediato anterior al del primer mes del ejercicio de que se trate.

2.8.2.1 CONCEPTO DE CRÉDITO

El artículo 47 conceptúa a los créditos como:

...“el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, entre otros: los derechos de crédito que adquirieran las empresas de factoraje financiero, las inversiones en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las operaciones financieras derivadas señaladas en la fracción IX del artículo 22 de esta Ley.”

Además señala que no se consideran créditos los siguientes conceptos:

- a) Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquél en que se concertó el crédito.
- b) Los que sean a cargo de socios o accionistas, asociantes o asociados en la asociación en participación, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.
- c) Créditos a cargo de funcionarios y empleados .
- d) Pagos provisionales y estímulos fiscales

Por lo tanto, los pagos provisionales de impuestos, ni tampoco los estímulos fiscales, podrán ser considerados como créditos para determinar el Ajuste Anual por Inflación, y tratándose de saldos a favor de contribuciones se considerarán créditos a partir del día siguiente a aquél en el que se presente la declaración donde se manifieste dicho saldo a favor, y hasta la fecha en la que se compensen, se acrediten o se reciba su devolución, según se trate.

2.8.2.2 CONCEPTO DE DEUDA

El artículo 48 de la LISR establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 48.- Para los efectos del artículo 46 de esta Ley, se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas

a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse."

Por lo tanto, para que una cuenta pueda ser considerada como "deuda", debe de tratarse de una obligación en numerario pendiente de cumplimiento, y tratándose de contribuciones, estas deberán estar "causadas".

Sin embargo, al cuestionamos sobre las contribuciones "causadas", existe la duda de por quién debe estar causada la contribución, porque podrían ser consideradas no solo las contribuciones causadas por el propio contribuyente, como por ejemplo el IVA tratándose de venta o prestación de servicios, o bien, aquellas contribuciones causadas por terceros y cuya obligación de entero sea a cargo del contribuyente, como por ejemplo el IVA retenido por las personas morales cuando reciben el uso o goce temporal de bienes a cargo de personas físicas.

Sin embargo, el mismo artículo 48 en su tercer párrafo hace una clara excepción a lo que la LISR considera como deuda, a saber:

"...En ningún caso se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, VIII y IX del artículo 32 de esta Ley."

En el caso del cálculo del Ajuste Anual por Inflación, y en particular tratándose de contribuciones, es la fracción I del artículo 32 que señala:

"ARTÍCULO 32.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

I.- Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente. "

Como se aprecia en la fracción anterior, los pagos por concepto de ISR e IMPAC tanto a cargo del contribuyente como de terceros son no deducibles, por ende, no podrán ser consideradas como deudas para el cálculo del Ajuste Anual por Inflación.

El IVA no se encuentra en el supuesto anterior, por lo que si se tratará de una contribución causada y de una obligación en numerario pendiente de cumplimiento, tendría que ser considerada como deuda para determinar el Ajuste Anual. Pero para determinar en que momento el IVA es considerado como causado, porque no basta con que le hayan trasladado a la Sociedad Civil el IVA para considerarlo como causado, y mucho menos como deuda, porque el artículo 5° de la LIVA es el que determina que el pago del impuesto se determinará conforme lo siguiente:

***Artículo 5°.**

... El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes en que se efectúe el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos del artículo 4° de esta Ley. En su caso, el contribuyente

disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes."

Concluyendo, el IVA que debe ser considerado como deuda en el cálculo del Ajuste Anual por Inflación, es el IVA a Pagar determinado de restar al IVA Traslado a la sociedad civil, el monto del IVA Acreditado, sin olvidar que solo se debe considerar el efectivamente cobrado y el efectivamente pagado.

2.8.2.3 TRATAMIENTO DE LAS CUENTAS POR COBRAR EN LAS SOCIEDADES CIVILES.

Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada, por lo anterior, las sociedades civiles que presten servicios personales independientes al acumular los ingresos hasta el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada, no existe la figura de las cuentas por cobrar para determinar el ajuste anual por inflación.

I.- Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos.

El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

II.- Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.

Cuando el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo promedio anual de las deudas, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación deducible.

III.- El factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del último mes del ejercicio inmediato anterior.

Cuando el ejercicio sea menor de 12 meses, el factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del mes inmediato anterior al del primer mes del ejercicio de que se trate.

Los créditos y las deudas, en moneda extranjera, se valorarán a la paridad existente al primer día del mes.

No se consideran créditos:

I.- Los que sean a cargo de personas físicas que no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquél en que se concertó el crédito.

II.- Los Créditos que sea a cargo de socios o accionistas, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero

III.- Los que sean a cargo de funcionarios y empleados, así como los préstamos efectuados a terceros en e caso de capitales tomados en préstamos.

IV.- Los pagos provisionales de impuestos, así como los estímulos fiscales.

V.- Los derivados de las enajenaciones a plazo.

VI.- El efectivo en caja.

Conceptos que se consideran créditos para efectos de este artículo

Saldos a favor por contribuciones se consideran créditos únicamente se considerarán créditos a partir del día siguiente a aquél en el que se presente la declaración correspondiente y hasta la fecha en la que se compensen, se acrediten o se reciba su devolución, según se trate.

Ejemplo:

SANCHEZ Y CIA, S.C.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA / IMPUESTO AL ACTIVO

CALCULO DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACION - PROMEDIO DE CREDITOS

PERIODO DE TRABAJO: 31 DE DICIEMBRE DE 2004

CREDITOS

Nombre de Cuentas →	Bancomer Bancos	ISR a Favor 2003	Suma
Enero	35,125.33	0	35,125.33
Febrero	18,700.60	0	18,700.60
Marzo	29,600.50	0	29,600.50
Abril	66,890.32	24,700.00	91,590.32
Mayo	50,321.89	24,700.00	75,021.89
Junio	49,888.57	24,700.00	74,588.57
Julio	38,744.14	24,700.00	63,444.14
Agosto	33,200.10	24,700.00	57,900.10

Septiembre	79,050.40	24,700.00	103,750.40
Octubre	40,463.65	24,700.00	65,163.65
Noviembre	18,063.78	24,700.00	42,763.78
Diciembre	58,138.29	24,700.00	82,838.29

Sumas	518,187.57	222,300.00	740,487.57
--------------	-------------------	-------------------	-------------------

SANCHEZ Y CIA, S.C.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CALCULO DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACION - PROMEDIO DE DEUDAS

Periodo 31 DE DICIEMBRE DE 2004

DEUDAS

Nombre de Cuentas →	Proveedores	Acreedores	Aportaciones Fuera de Aumentos	IVA por Pagar	2% Sobre Nóminas	Suma
Enero	18,700.00	11,140.00	100,000.00	8,200.00	580.00	138,620.00
Febrero	15,600.00	11,140.00	100,000.00	7,600.00	580.00	134,920.00
Marzo	10,600.00	11,140.00	100,000.00	5,600.00	580.00	128,120.00
Abril	28,900.00	11,140.00	100,000.00	9,200.00	580.00	149,820.00
Mayo	20,200.00	11,140.00	100,000.00	13,800.00	740.00	148,880.00
Junio	13,500.00	11,140.00	100,000.00	7,300.00	580.00	132,520.00
Julio	11,000.00	11,140.00	100,000.00	6,850.00	580.00	129,570.00
Agosto	19,000.00	11,140.00	100,000.00	4,600.00	580.00	135,320.00
Septiembre	22,300.00	11,140.00	100,000.00	7,765.00	580.00	141,785.00
Octubre	13,656.72	11,140.00	100,000.00	5,550.00	580.00	130,926.72
Noviembre	26,301.83	19,140.00	100,000.00	6,890.00	580.00	152,911.83
Diciembre	26,301.83	173,185.00	100,000.00	8,130.00	820.00	308,436.83
Sumas	226,288.36	303,725.00	1,290,000.00	91,485.00	7,346.80	1,828,810.36

SANCHEZ Y CIA, S.C.

CALCULO DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACION

PERIODO DE TRABAJO:

Enero - Diciembre 2004

Concepto	Importes	Numero de meses del ejercicio	Saldo Promedio Anual

Suma de saldos finales de DEUDAS	1,475,610.38	12	122,968.00
----------------------------------	--------------	----	------------

Suma de saldos finales de CREDITOS	740,487.57	12	61,707.00
------------------------------------	------------	----	-----------

Resultado	61,261.00
Por:	
Factor de Ajuste Anual	0.0519
Igual:	
Ajuste Anual por Inflación Acumulable	3,17%

$$\text{Factor de Ajuste Anual} = 1 - \frac{\text{INPC último mes ejercicio de que se trate}}{\text{INPC último mes ejercicio inmediato anterior}}$$

$$\text{Factor de Ajuste Anual} = 1 - \frac{\text{INPC DIC 2004} = 112.5500}{\text{INPC DIC 2003} = 106.9960} = 0.0519$$

2.9 INGRESOS POR SUELDOS Y ASIMILADOS

El artículo 110 de la LISR considera ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la PTU y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Además, asimilan a estos ingresos los siguientes:

- I. Remuneraciones y demás prestaciones a empleados públicos (de la federación, estados y municipios) así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
- II. Rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- III. Honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- IV. Honorarios que presten servicios preponderantemente a un prestatario (ingresos en más de un 50% en un año calendario), siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.
- V. Honorarios a personas físicas, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por que se les retenga el impuesto como si fuesen trabajadores.
- VI. Ingresos que perciban las personas físicas con actividades empresariales, cuando comuniquen por escrito que optan por pagar el impuesto como si fueran trabajadores.

VII. Ingresos obtenidos por las personas físicas para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

2.9.1 OBLIGACIONES

El artículo 118 de la LISR establece las siguientes obligaciones para quienes realicen pagos por salarios y a aquellos a los que la misma ley los asimile a éstos:

- a) Retener y efectuar pagos por concepto de crédito al salario.
- b) Calcular el ISR anual.
- c) Proporcionar constancias de sueldos así como de retenciones efectuadas.
- d) Solicitar constancia a trabajadores de otros patrones, así como escrito en el que conste que no presta servicios a otros empleadores con objeto de no efectuar un doble acreditamiento de crédito al salario.
- e) Presentar declaración anual de crédito al salario.
- f) Presentar declaración anual de sueldos y salarios.
- g) Solicitar datos del RFC.
- h) Entregar constancias del monto total de viáticos pagados en el año de calendario de que se trate, que hayan sido erogados en servicio del patrón y se encuentren comprobados con documentación que reúna los requisitos fiscales.

2.9.2 ISR A CARGO DE ASALARIADOS

Tal como lo señala el artículo 113 de la LISR, quienes hagan pagos de sueldos y salarios así como asimilables a estos, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

Determinación del ISR a cargo los trabajadores.

De conformidad con la fracción I, inciso e) del artículo segundo, de las Disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 01/12/2004, para el ejercicio fiscal de 2005, se estará a lo siguiente: *"Para los efectos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004"*, por lo que el procedimiento para determinar el ISR a cargo de los trabajadores es el siguiente:

Ingresos por sueldos y salarios

Menos:

Ingresos exentos

Igual:

Ingresos Gravables por sueldos y salarios

Por:

Tarifa del artículo 113 LISR

Igual:

ISR Mensual

Por:

Tarifa del artículo 114 LISR

Igual:

Impuesto Subsidiado

Por:

Tarifa del artículo 115 LISR

Igual:

ISR a cargo o CAS a Favor

Ejemplo:

Base Gravable	9,000.00
Menos:	
Limite Inferior	8,601.51
Igual:	
Exc. Sobre Limite Inferior	398.49
Por:	
% Sobre Exc. Limite Inferior	30%
Igual:	
Impuesto Marginal	119.55
Más:	
Cuota Fija	1,228.98
Igual:	
Impuesto Mensual	1,348.53

Impuesto Mensual	1,348.53
Menos:	
Subsidio Acreditable	592.27
Menos:	
CAS	0.00
Igual:	
Impuesto a Cargo	756.25

Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley, sobre su monto, tal como lo señala el artículo 113 en su fracción IV. Es decir, se les deberá aplicar la tasa del 30%.

2.9.3 DETERMINACIÓN DE LA PROPORCIÓN DE SUBSIDIO ACREDITABLE

De conformidad con la fracción I, inciso f) del artículo segundo, de las Disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 01/12/2004, para el ejercicio fiscal de 2005, se estará a lo siguiente: *"Para los efectos del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se calculará el subsidio correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004".*

Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo anterior (artículo 113 LISR).

El subsidio se calculará considerando el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa contenida en el artículo 113 de la LISR.

El procedimiento para determinar la proporción de subsidio acreditable es la siguiente:

Monto total de pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior
que sirva de base para determinar el ISR = Proporción
Total de erogaciones efectuadas por cualquier concepto relacionado
con la prestación de servicios personales subordinados

Ejemplo:

DETERMINACION DE LA PROPORCION DE SUBSIDIO ACREDITABLE APLICABLE EN 2005

CONCEPTO	IMPORTE		TOTAL EROGACIONES
	GRAVADO	EXENTO	
SUELDOS	93,998.00	0.00	93,998.00
PRIMA VACACIONAL	0.00	564.00	564.00
AGUINALDO	0.00	3,969.00	3,969.00
HORAS EXTRAS	0.00	0.00	0.00
F.A. EXENTO	0.00	1,545.00	1,545.00
* INFONAVIT	0.00	0.00	0.00
* IMSS	0.00	0.00	0.00
* 2% SAR	0.00	0.00	0.00

TOTAL 93,998.00 6,078.00 100,076.00

$$\text{PROPORCION} = \frac{93,998.00}{100,076.00}$$

$$\text{PROPORCION} = \underline{0.9392}$$

* Estos concepto no se deberán incluir para determinar la proporción de subsidio acreditable.

Base Gravable	9,000.00
Menos:	
Limite Inferior	8,601.51
Igual:	
Exc. Sobre Limite Inferior	398.49
Por:	
% S/EI Exc Art. 113 LISR	30%
Igual:	
Impuesto Marginal	119.55
Por:	
% Subsidio Sobre Impto. Marginal	50%
Igual:	
Subsidio Marginal	59.77
Más:	
Cuota Fija	614.49
Igual:	
SUBSIDIO ART. 114 LISR	674.26

Para determinar el monto del subsidio acreditable contra el ISR causado, se tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla, disminuido con el monto que se obtenga de multiplicar dicho subsidio por el doble de la diferencia que exista entre la unidad y la proporción que determinen las personas que hagan los pagos por dichos conceptos.

SUBSIDIO ART. 114 LISR	Porcentaje	Monto
	100%	674.26
Subsidio Acreditable	88%	592.27
(1-0.9392)*2		
Subsidio No Acreditable	12%	81.99

De conformidad con la fracción I, inciso g) del artículo segundo, de las Disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 01/12/2004, para el ejercicio fiscal de 2005, se estará a lo siguiente: **"Para los efectos del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se calculará el crédito al salario correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004".**

Las personas que hagan pagos por sueldos y salarios calcularán el impuesto en los términos de este último artículo aplicando el crédito al salario mensual que resulte conforme a lo siguiente:

1. Las personas que efectúen las retenciones por los pagos a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, acreditarán, contra el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes en los términos del artículo 113 de esta Ley, disminuido con el monto del subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 114 de la misma por el mes de calendario de que se trate, el crédito al salario mensual que se obtenga de aplicar la siguiente:

PARA INGRESOS DE \$	HASTA INGRESOS DE \$	CAS MENSUAL
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,604.68	406.83
2,604.69	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	3,785.54	382.46
3,785.55	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	9,999,999.00	0.00

2. En los casos en que, el impuesto a cargo del trabajador disminuido con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga.
3. El retenedor podrá acreditar contra el ISR a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo, conforme a los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley.
4. Los ingresos que perciban los trabajadores derivados del CAS mensual no se considerarán para determinar la proporción de subsidio acreditable a que se refiere el artículo 114 de esta Ley y no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.

Por lo tanto, el impuesto a retener es el siguiente:

Impuesto Mensual	1,348.53
Menos:	
Subsidio Acreditable	592.27
Menos:	
CAS	0.00
Igual:	
Impuesto a Cargo	756.25

Dentro de las modificaciones que con la fracción XXIII del artículo tercero de las Disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 01/12/2004, esta fracción sufrirá modificaciones que entrarán en vigor a partir del 01/01/2006, con lo cual se deberán cumplir los requisitos que se establecen en las fracciones I, II IV y VI del artículo 118 de la LISR, que se transcriben a continuación:

I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 de esta Ley y entregar en efectivo los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, salvo cuando no se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones legales que los regulan.

II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 116 de esta Ley.

IV. Solicitar, en su caso, las constancias a que se refiere la fracción anterior, a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, deberán solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les efectúa la exclusión general a que se refiere el tercer párrafo del artículo 113 de esta Ley, a fin de que ya no se aplique nuevamente dicha exclusión.

VI. Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.

Así como las disposiciones que regulan los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, en su caso y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

2.10 TRATAMIENTO FISCAL DE LOS ANTICIPOS A LOS SOCIOS.

Es el artículo 110 que señala que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, y es aquí en donde se encuentra contemplado el tratamiento fiscal a los anticipos otorgados a los socios miembros de una sociedad civil.

Los Anticipos a miembros de Sociedades Civiles, deben considerarse como ingresos asimilables a Sueldos y Salarios, conforme al artículo 110 que al final de su primer párrafo y en la segunda parte de su fracción II, de la LISR, estipula:

"Art. 110. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

II... así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles".

A las remuneraciones que de manera ordinaria y periódica entregan las sociedades civiles a sus miembros, por las actividades propias de las mismas, se denominan "anticipos", que se asimilan a salarios para efectos del impuesto sobre la renta. Y por lo tanto, son deducciones para la sociedad que las entrega, conforme lo señalado expresamente en la fracción XI del artículo 29 de la LISR.

En cambio, las ganancias o utilidades que obtienen estas personas morales al cierre del ejercicio se denominan utilidades o dividendos y se distribuyen entre los socios en las proporciones que acuerde la asamblea general; siendo generalmente en función del capital aportado o del trabajo realizado por cada miembro, aplicándoles las disposiciones relativas al régimen de dividendos en función a lo dispuesto por la LISR.

2.10.1. DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA

En cuanto a la documentación comprobatoria del pago de los anticipos, pueden ser recibos, los cuales no necesariamente deben ser impresos por establecimientos autorizados, conforme a la regla 2.4.5. Fracción IV de la Resolución Miscelánea Fiscal:

"2.4.5. Para los efectos del artículo 29 del Código, no se requerirá la expedición de comprobantes impresos por establecimientos autorizados, en los siguientes casos:

...IV.- Cuando se trate del pago de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como de aquellos que la Ley del ISR asimile a estos ingresos."

En este tipo de casos intervienen dos tipos de sujetos:

A. Contribuyente. Este es el Obligado directo, y lo es de cada uno de los socios de la sociedad civil, que perciben los anticipos de remanentes, quienes tienen la obligación de pagar el impuesto sobre la renta respectivo y además cumplir con las obligaciones fiscales siguientes (artículo 117 LISR):

I. Proporcionar datos necesarios al retenedor para su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes. Si ya cuenta con su registro deberá proporcionarlo al empleador.

II. Comunicar por escrito al empleador que les aplique la exclusión general a que se refiere el segundo párrafo del artículo 113 de esta Ley, antes de que éste les haga el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados, la opción que en los términos de dicho artículo elija, la cual no podrá cambiarse en el mismo ejercicio. Cuando el contribuyente no manifieste cuál opción elige, se entenderá que optó por la disminución de \$6,333.33, salvo tratándose de jubilados o pensionados, en cuyo caso, se entenderá que optó por la disminución de los ingresos de las prestaciones de previsión social exentos a que se refiere el tercer párrafo del artículo 113 de esta Ley (esta disposición entrará en vigor a partir del 1° de enero de 2006).

II. Comunicar por escrito al empleador que les aplique la exclusión general a que se refiere el segundo párrafo del artículo 113 de esta Ley, antes de que éste les haga el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados, la opción que en los términos de dicho artículo elija, la cual no podrá cambiarse en el mismo ejercicio. Cuando el contribuyente no manifieste cuál opción elige, se entenderá que optó por la disminución de \$6,333.33, salvo tratándose de jubilados o pensionados, en cuyo caso, se entenderá que optó por la disminución de los ingresos de las prestaciones de previsión social exentos a que se refiere el tercer párrafo del artículo 113 de esta Ley (entrará en vigor a partir del 1° de enero del 2006).

III. Presentar declaración anual en los siguientes casos:

a) Cuando además obtengan ingresos acumulables distintos de los señalados en este Capítulo.

b) Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.

c) Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.

d) Cuando obtengan ingresos, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 113 de esta Ley.

e) Cuando obtengan ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de \$300,000.00.

IV. A partir de 2006 deberán comunicar por escrito al empleador antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica la exclusión general a que se refiere el tercer párrafo del artículo 113 de esta Ley, a fin de que ya no se aplique nuevamente dicha exclusión.

Asimismo, los contribuyentes que además obtengan ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, deberán comunicar por escrito al empleador, antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, que percibe los ingresos a que se refiere este párrafo, a fin de que ya no se aplique la exclusión general a que se refiere el tercer párrafo del artículo 113 de esta Ley.

Sin embargo, para el ejercicio 2005 la obligación de comunicar por escrito al retenedor que le presta servicios antes de que este le efectúe el primer pago, si presta servicios a otro retenedor será a fin de que se acredite el subsidio y crédito general mensual una sola vez.

b) Responsable solidario. - Este sujeto es el retenedor o sociedad y asociación civil que paga los anticipos de remanentes, quien tendrá las siguientes obligaciones (Artículo 118 LISR):

I. Efectuar y enterar las retenciones mensuales del ISR y pago del crédito al salario mensual o anual durante el ejercicio fiscal 2005.

Esta fracción sufrirá modificaciones que surtirán efectos a partir del 1º de enero del 2006 quedando como sigue:

"I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 de esta Ley y entregar en efectivo los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, salvo cuando no se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones legales que los regulan."

II. Efectuar el cálculo del impuesto anual.

III. Proporcionar constancias de remuneraciones cubiertas a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados, de retenciones efectuadas y del monto del impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que les hubieran deducido en el año de calendario de que se trate.

Dichas constancias deberán ser entregadas a más tardar el 31 de enero de cada año. En el caso en que el trabajador se separe del trabajo, se proporcionará la constancia dentro del mes siguiente en que suceda.

IV. Solicitar constancias de remuneraciones cubiertas y retenciones efectuadas a los miembros que ingresen a la sociedad civil, así como cerciorarse de que estén inscritos en el RFC, así como solicitar por escrito al prestador del servicio, socio o asociado que comunique si presta servicios a otro empleador, a fin de que se acredite una sola vez el subsidio y el crédito general mensual, en el caso de 2005, en 2006 exclusión general.

V. Presentar declaración anual informativa, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración informativa del Crédito al Salario pagado en efectivo, para el ejercicio 2005, y para el 2006 sobre las personas a las que les hayan entregado los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso.

VI. Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas en el RFC, o bien cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.

VII. Proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año, a las personas a quienes les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancia del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario de que se trate, y que se encuentren exentos, es decir, no se consideren ingresos acumulables para el trabajador porque fueron efectivamente erogados en servicio del patrón y se acompañe con documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales

VIII. Presentar, ante las oficinas autorizadas a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas que hayan adquirido, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, en el año de calendario anterior, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

IX. Solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, la opción que en los términos del tercer párrafo del artículo 113 de esta Ley eligen para que les efectúe la exclusión general a que se refiere dicho precepto, la cual no podrá cambiarse en el mismo ejercicio. Cuando el contribuyente no comunique la opción que elige, el empleador aplicará la disminución de \$6,333.33.

La base del Impuesto Sobre la Renta, es la totalidad de los anticipos de remanentes percibidos en un mes de calendario o el total de los mismos percibidos en el año de calendario de que se trate, afectos al cálculo del impuesto anual, sin deducción alguna.

2.10.2 CÁLCULO DEL ISR SOBRE ANTICIPOS OTORGADOS A SOCIOS.

Como lo comenté anteriormente los anticipos que reciban los miembros de sociedades civiles se asimilan a salarios según lo establecido en el artículo 110 fracción II de la LISR. La mecánica para determinar el ISR a cargo de un trabajador se debe determinar el ISR con base a la tabla del artículo 113, el subsidio con base en la tabla del artículo 114 y el

crédito al salario tomando en cuenta la tabla del artículo 115 de la LISR. Pero tratándose asimilados a salarios no se tiene derecho al crédito al salario, ya que este se aplica solamente a los ingresos por salarios, y no a los asimilados a salarios. Por lo tanto, a los asimilados a salarios solo se les determina el ISR y el subsidio acreditable.

Ejemplo:

El despacho "Sánchez y CIA., S.C." entrega anticipos a uno de sus socios por la cantidad de \$ 25,000.00 por lo que procede a calcularle el impuesto a retener:

Base gravable del período:	25,000.00
Menos:	
Límite inferior:	-8,601.51
Igual:	
Excedente:	16,398.49
Por:	
Porcentaje aplicable sobre el excedente:	30%
Igual:	
Impuesto Marginal	4,919.55
Más:	
Cuota fija:	1,228.98
Igual:	
Impuesto según tarifa:	<u>6,148.53</u>

2.10.2.1 CALCULO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE

Todos los trabajadores tienen derecho a un porcentaje de subsidio acreditable del 100%, y que va disminuyendo en función de las prestaciones que otorguen las empresas a sus empleados y que no gravan para determinar el ISR a cargo de los empleados.

Al establecerse en ley un subsidio sobre el ISR por salarios se buscó que trabajadores que tuvieran menos prestaciones gozaran de un subsidio mayor. Así, el monto del subsidio está directamente relacionado con las prestaciones existentes en cada empresa. Esto es: Empresas con grandes prestaciones = Proporción de subsidio menor. Empresas con pocas prestaciones = Proporción de subsidio mayor.⁵

Con base en lo anterior comparto lo que señala Pérez Chávez: "en nuestra opinión, las personas que obtienen ingresos que se asimilan a salarios, al no contar con todos los beneficios propios de un trabajador, tienen derecho al 100% de subsidio, en lugar de una proporción menor, la cual únicamente es aplicable a los trabajadores."⁶

⁵ Notas Fiscales, Grupo Editorial Hess, México, Julio 2005. p. 27

⁶ Pérez Chávez, José. *Manual Práctico de Sociedades y Asociaciones Cíviles*, 3ª Ed., Edit. Tax Editores. México, 2004, p. 402.

Esto es entendible si partimos del supuesto de que una persona física que percibe ingresos que la LISR los asimila a salarios, por el hecho de no prestar servicios personales subordinados y además, no cuentan con las prestaciones de previsión social, como los demás trabajadores, deban gozar de la aplicación del subsidio acreditable en un 100% y no en un porcentaje menor.

Sin embargo, el SAT no comparte la misma opinión, al interpretar la norma tributaria estableciendo la obligación de los patrones de efectuar el cálculo en los términos del artículo 114 de la LISR, es decir, aplicándoles un porcentaje menor, al restarle al total del subsidio acreditable, el monto del subsidio no acreditable. En apoyo a lo anterior, transcribo el criterio número 72/2004/ISR emitido por el SAT:

"Ingresos asimilados a salarios. Cálculo obligatorio del subsidio. Para los efectos de la retención que se realice a las personas físicas que perciban ingresos asimilados a los ingresos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado, de conformidad con las fracciones I a VI del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto del subsidio acreditable deberá, en todo caso, calcularse en los términos del artículo 114 de la misma ley."

El criterio anterior parece excesivo razón la cual existen opiniones en sentido contrario. Ejemplo de ello es la siguiente tesis:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA DISMINUCIÓN DEL SUBSIDIO PREVISTO EN EL ARTICULO 80-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOLO APLICA A LOS TRABAJADORES. El subsidio previsto en el artículo 80-A (actual artículo 114) de la ley del impuesto sobre la renta se disminuye en proporción a las prestaciones de previsión social que otorgan los empleadores, haciéndose evidente que al ser los trabajadores las únicas personas que se benefician con tales prestaciones, es a los únicos a los que les resulta aplicable la disminución referida.

Fuente: Expediente 100 (A)-I-153/96/16/95.

Instancia: Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión del día 17 de octubre de 1996 Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregori. Secretaria: Lic. Nora Elizabeth Urby Genel."

(El texto en paréntesis es mío)

Para efectos del presente ejemplo se optó por aplicar el 100% del subsidio acreditable, pero no hay que dejar de observar lo comentado anteriormente para cada caso en particular y evaluar su aplicación.

Determinación del Subsidio

Base gravable del periodo:	25,000.00
Menos:	
Límite inferior:	-20,770.30
Igual:	
Excedente:	<u>4,229.70</u>

Por:	
Porcentaje aplicable sobre el excedente:	30%
Igual:	
Impuesto marginal:	1,268.91
Por:	
Porcentaje aplicable sobre impuesto marginal: x	30.00%
Igual:	
Subsidio marginal:	380.67
Más:	
Cuota fija:	2,125.64
Igual:	
Subsidio acreditable:	<u>2,506.31</u>

En resumen, la retención se efectuaría de la siguiente manera:

Impuesto según tarifa:	6,148.53
Menos:	
Subsidio acreditable:	2,506.31
Igual:	
ISR a retener	3,642.22

2.10.2.2 CÁLCULO DEL ISR SOBRE ANTICIPOS A MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN.

Sin embargo si el pago se hiciera a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley, sobre su monto, tal como lo señala el artículo 113 en su fracción IV. Es decir, si el pago se hiciera a socios que integren el consejo de Administración, el monto a retener sería el siguiente:

Impuesto según tarifa:	6,148.53
Menos:	
Subsidio acreditable:	2,506.31
Igual:	
ISR a retener	3,642.22
Impuesto mínimo:	
(25,000 X 30%)	7,500.00
ISR a retener a miembros de Consejo Admón.	<u>7,500.00</u>

2.11 TRATAMIENTO FISCAL DE LA DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.

Una vez concluido el ejercicio fiscal de alguna sociedad, generalmente se procede, mediante la asamblea de socios, a decretar a favor de dichos socios la distribución de las utilidades del ejercicio o ejercicios anteriores¹⁰, aplicándoles las disposiciones relativas al régimen de dividendos en función a lo dispuesto por la LISR.

En materia fiscal existen tres tipos de dividendos:

- I. Los que resultan por la distribución de utilidades de las personas morales a sus accionistas, en donde se encuentran las sociedades civiles contribuyentes del ISR.
- II. Los determinados cuando se les reembolsan su aportaciones a los accionistas por disposición de ley.
- III. Los dividendos fictos.

Ahora bien, si la Sociedad Civil obtiene resultado fiscal, tendrá que pagar el ISR a la tasa del 30%¹¹, y por lo tanto, determinará la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN). Al momento de distribuir utilidades a sus socios que provengan de esta cuenta no pagarán impuesto, ya que al momento de determinar la CUFIN ya lo pagaron.

Pero el artículo 11 de la LISR señala que cuando las utilidades no provengan de la CUFIN, tendrán que pagar el impuesto correspondiente que será del 30% para 2005 al resultado de multiplicar los dividendos por el factor de 1.4286.

El artículo segundo transitorio de la LISR en su fracción XLV señala que solo se podrá disminuir la CUFIN una vez que se haya agotado el saldo de la CUFIN Reinvertida que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2003. Se deberá tener cuidado al momento de disponer de la CUFIN Reinvertida, ya que si proviene del año de 1999 se pagará el 3% del ISR Diferido, pero si proviene del año 2000 o 2001 se deberá pagar el 5% diferido por la sociedad civil al momento de pagar la utilidad.

Antes que nada hay que señalar que la Ley se refiere indistintamente a dividendos o a distribución de utilidades, sin embargo, podemos decir de manera sucinta que ambos conceptos son lo mismo solo que la distribución de utilidades es el nombre que se le da en el momento en se realiza la distribución y dividendo es cuando se recibe. *Una persona moral genera una utilidad, la divide (de ahí la denominación de dividendo) y entrega la parte que le corresponde al accionista. En resumen, una persona moral distribuye una utilidad para que cada accionista perciba un dividendo.*¹²

¹⁰ Santillán Hernández, Juan Carlos, en Nuevo Consultorio Fiscal, Número 383, Fondo Editorial FCA México, 2005, pp.5.

¹¹ La tasa de ISR que se encuentra en el texto de la LISR es del 28%; sin embargo, para el ejercicio de 2005 se aplicará la tasa del 30%, de conformidad con lo señalado en las disposiciones Transitorias de Vigencia Temporal para 2005 2 fracción I inciso a).

¹² Normatividad Empresarial, Movimientos fiscales en el capital de una empresa, Número 65, 6° año, Grupo Editorial Hess, México, 2004, p.13

Existen dos tipos de partidas en la práctica profesional: las contables y las fiscales, es por ello, que una persona moral genere en un ejercicio fiscal una utilidad contable pero también que el resultado fiscal de cómo resultado pérdida fiscal, por ejemplo:

En un ejercicio fiscal una persona moral puede tener los siguientes resultados:

Resultado Contable	Resultado Fiscal
--------------------	------------------

Utilidad	Utilidad
Utilidad	Pérdida
Pérdida	Utilidad
Pérdida	Pérdida

Lo anterior se da porque no todas las partidas contables son fiscales, o viceversa. Es por esto que se tenga que realizar una conciliación entre el resultado fiscal y el contable en cada ejercicio fiscal. Esto se apreciará en el siguiente ejemplo de una conciliación entre el resultado contable y el fiscal:

SÁNCHEZ Y CIA, S.C.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CONCILIACIÓN ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL

PERIODO DE TRABAJO: 31 de Diciembre de 2004

Artículo
LISR

UTILIDAD (PERDIDA) CONTABLE NETA		3,814,360	
Más Efectos de la Inflación del Boletín B-10			0
o (Menos) Resultado favorable (desfavorable)	0		
Utilidad (pérdida) neta Histórica	0		
Mas: INGRESOS FISCALES NO CONTABLES		184,500	
Ajuste anual por inflación acumulable	120,600		46
Utilidad fiscal en venta de activos fijos	10,500		20-V
Ganancia por enajenación de inmuebles	53,400		21
Menos: INGRESOS CONTABLES NO FISCALES		138,220	
Utilidad contable en venta de activos fijos	12,700		
Ganancia por enajenación de inmuebles	58,020		
Cancelación de provisiones y estimaciones	12,500		
Ingresos por Dividendos	55,000		17

Mas: DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES		6,121,080	
Costo de ventas	5,578,000		
Depreciación y amortización contable	165,700		
Gastos no deducibles	15,800		32
Provisiones de ISR, IA Y PTU	335,160		10 Y 16
Provisiones y estimaciones	16,120		32-VIII
Honorarios, rentas e intereses no pagados al cierre del periodo o ejercicio	10,300		31-IX
Menos: DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES		5,484,390	
Ajuste anual por inflación deducible	0		46
Compras	3,200,150		29-II
Deducción actualizada de inversiones	178,510		37
Mano de Obra	205,900		29-III
Gastos de fabricación	1,898,230		29-III
Honorarios, rentas e intereses de periodos o ejercicios anteriores pagados en este	1,600		31-IX
= Utilidad Fiscal		<u>4,497,330</u>	

En ocasiones se pueden repartir dividendos aún cuando no hubiera utilidades fiscales, pero siempre y cuando existan utilidades contables, pero no se pueden repartir dividendos si no existen utilidades contables, porque entonces, lo que se estaría repartiendo sería capital.

La LISR obliga la determinación de la Cuenta de Utilidades Fiscales Netas, mejor conocida como "CUFIN". La CUFIN tiene como finalidad acumular año con año aquellas utilidades que ya pagaron el ISR, y que en el momento de repartir dividendos a los socios ya no causen este impuesto, es por eso la importancia de saber si una empresa cuenta con utilidad fiscal o no.

El tratamiento fiscal de los ingresos por dividendos se encuentra contemplado en el artículo 11 de la LISR, por lo que procederé a su análisis.

El artículo 11 de la LISR señala que las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que les corresponda, aplicándoles la tasa del 30%. Aquí hay que destacar que el impuesto a cargo de la distribución de dividendos lo paga la persona moral.

El dividendo o utilidad a repartir se debe adicionar con el ISR causado por tal distribución, esto parece ilógico ya que la LISR señala que para determinar el impuesto sobre dividendos, este se debe adicionar para obtener la base para determinar el impuesto a cargo.

Por lo que el citado artículo 11 indica que para determinar el impuesto que se deba adicionar al dividendo o utilidad, estos deberán multiplicarse por el factor de 1.4286, (tal como lo establece la la fracción I, incisos b) y c) del artículo segundo, de las disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 01/12/2004, para el ejercicio fiscal de 2005, se estará a lo siguiente: Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 1.3889, se aplicará el factor de 1.4286 y cuando se deba aplicar el factor de 0.3889, se aplicará el factor de 0.4286, y al resultado se le aplicará la tasa del 30%.

Ejemplo:

Dividendo decretado	15,000.00
Por:	
Factor de Integración	1.4286
Igual:	
Dividendo Integrado	21,429.00
Por:	
Tasa de ISR	30%
Igual:	
ISR sobre dividendos	6,429.00

Como se puede apreciar el dividendo integrado contiene ya el impuesto a cargo con motivo de la distribución de dividendos o utilidades por parte de la sociedad a sus socios:

Dividendo Integrado	21,429.00
Menos:	
ISR sobre dividendos	6,429.00
Igual:	
Dividendo decretado	15,000.00

Sin embargo, el impuesto real es de \$ 6,3428.70 ($\$21,429 \times 30\%$), la diferencia de \$ 0.30 se debe a que el factor de integración de 1.4286 se encuentra redondeado de acuerdo a los artículos 17-A del CFF y 7 del RCFF, que disponen que los factores se utilizarán hasta diezmilésimo.

Un factor más aproximado sería:

Base	15,000.00
Entre:	
Tasa de ISR	30%
Igual:	
Resultado 1	50,000.00
Menos:	
Base	15,000.00
Igual:	
Resultado 2	35,000.00
Resultado 1	50,000.00

Entre:

Resultado 2 35,000.00

Igual

Factor de Integración 1.428571429

2.11.1. REEMBOLSO DE APORTACIONES

En una sociedad se puede presentar el supuesto de reembolsarles sus aportaciones a sus miembros, ya sea porque deciden retirarse de la empresa, o porque acuerdan la disminución del capital social o porque la sociedad entra en liquidación. Pero invariablemente de la causa del reembolso, la ley obliga a la persona moral a efectuar un cálculo en donde se busca determinar si en la entrega del reembolso se encuentran utilidades. El motivo de determinar si existen o no utilidades en la entrega de los reembolsos, es porque si solo se trata de un reembolso de capital no genera impuesto a retener, en cambio si se trata de distribución de utilidades, o dividendos, si generan ISR a retener. En ese orden de ideas bastaría con que la sociedad denominara como reembolso de capital a cualquier entrega de efectivo a sus socios o accionistas para que con ello no causará impuesto, es por eso que con el mecanismo establecido en la LISR se espera observar si el pago hecho al socio es en realidad un reembolso de capital o si se trata de una distribución de dividendos.

En el artículo 89 se encuentra establecido el procedimiento para determinar si hay o no distribución de utilidades o dividendos al momento de realizar reembolsos de capital:

I. Se disminuirá del reembolso por acción, el saldo de la cuenta de capital de aportación por acción que se tenga a la fecha en la que se pague el reembolso.

Ejemplos:

Uno de los elementos que contempla esta fracción I es el Saldo de la cuenta de capital de aportación por acción a la fecha en que se lleve a cabo el reembolso de capital, y para ello procedemos de la siguiente manera:

	<u>Caso No.1</u>	<u>Caso No.2</u>	<u>Caso No.3</u>
Saldo de la Cuenta de Capital de Aportación Actualizado	200,000.00	150,000.00	600,000.00
Entre:			
Número de Acciones	1,000	1000	1000
Igual:			
Saldo de la CUCA por Acción Actualizado	<hr/> 200.00	<hr/> 150.00	<hr/> 600.00

	<u>Caso No.1</u>	<u>Caso No.2</u>	<u>Caso No.3</u>
Reembolso por Acción	400.00	400.00	400.00
Menos:			
Saldo de la CUCA por Acción			

Actualizado	200.00	150.00	600.00
Igual:			
Resultado	<u>200.00</u>	<u>250.00</u>	<u>-200.00</u>

En el caso 1 tenemos \$ 200 de capital por \$ 400 que se reembolsan por cada acción, por lo tanto, los \$ 200 restantes son utilidades, y en el caso 2 lo que sucede es parecido, tenemos \$ 150 de capital por \$ 400 que se reembolsan, entonces la diferencia (\$ 250) son utilidades, ahora lo que resta es determinar si estas utilidades son objeto de impuesto. Pero en el caso 3 estamos en la presencia de un reembolso de capital, ya que tenemos \$ 600 de capital por \$ 400 que se reembolsan por cada acción.

La utilidad distribuida se obtiene multiplicando el resultado obtenido conforme al párrafo anterior, por el número de acciones que se reembolsen o las que se hayan considerado para la reducción de capital de que se trate, según corresponda:

	<u>Caso No.1</u>	<u>Caso No.2</u>
Acciones que se Reembolsan	400	400
Por:		
Resultado	200	250
Igual:		
Utilidad Distribuida	<u>80,000.00</u>	<u>100,000.00</u>

La utilidad distribuida gravable podrá provenir de la CUFIN hasta por la parte que del saldo de dicha cuenta corresponda al número de acciones que correspondan al reembolso. El monto que de la CUFIN corresponda a las acciones señaladas anteriormente, se disminuirá del saldo que dicha cuenta tenga en la fecha en que se pague el reembolso:..

Saldo de la CUFIN	220,000.00
Entre:	
Total Acciones	
(antes del reembolso)	1,000.00
Igual:	
Saldo CUFIN por Acción	<u>220.00</u>

Acciones Reembolsadas	400.00
Por:	
Saldo CUFIN por Acción	220.00
Igual:	
CUFIN por acciones	<u>88,000.00</u>
Reembolsadas	88,000.00

Nota: el dato del saldo de la CUFIN es supuesto para el caso 1 y 2.

En el caso 1 las utilidades no serán objeto de retención de ISR ya que el saldo de la CUFIN al momento del reembolso es de \$ 88,000.00, mientras que la utilidad distribuida

es de \$ 80,000.00, cantidad que puede ser cubierta sin problema por el saldo de la CUFIN por el número de acciones que se reembolsan.

Pero en el caso 2 una parte de las utilidades no serán objeto de retención porque el saldo de la CUFIN al momento del reembolso es parcialmente suficiente para cubrir el monto de la utilidad distribuida por \$ 100,000.00, por lo tanto, la diferencia (\$ 12,000.00) serán objeto de impuesto:

	Monto por Acción	Acciones que se Reembolsan	Total a Repartir
Reembolso de Capital	150	400	60,000.00
Utilidades que no son objeto de ISR			88,000.00
Utilidades Objeto de ISR			12,000.00
Sumas			<u>160,000.00</u>

Visto de otra manera, el pago al socio por reembolso de aportación es de \$160,000.00, correspondiente a multiplicar el Monto por acción por el número de acciones reembolsadas:

	Reembolso por Acción	Acciones que se Reembolsan	Total a Repartir
Pago al socio	400	400	160,000.00

2.11.2 ENAJENACIÓN DE PARTES SOCIALES.

Para entender a que se refiere la LISR con acción nos remitimos al artículo 8, el cual en su segundo párrafo señala:

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

la parte alícuota que representen las partes sociales en el capital social de la sociedad de que se trata."

Al efectuarse una enajenación de acciones se entiende también la enajenación de la aportación que cada socio efectuó al constituir la sociedad, recordando que entre los requisitos que debe contener el contrato de sociedad, según lo establecido en el artículo 2693 del CCDF, entre otros, los nombres y apellidos de los otorgantes que son capaces de obligarse, el importe del capital social y la aportación que cada socio hace para formar la sociedad. Sin olvidar de que los socios no pueden ceder sus derechos sin contar con el consentimiento previo y unánime de los demás socios.

Visto lo anterior, cuando un miembro de una sociedad civil pretenda enajenar sus partes sociales, para efectos fiscales debe entenderse como enajenación de acciones y por ello le serán aplicables lo estipulado en el título II de la LISR.

DETERMINACIÓN DEL COSTO COMPROBADO POR PARTE SOCIAL

Periodo de tenencia: superior a 12 meses

Concepto	Observaciones
1.- Costo comprobado por parte social Más: Diferencia entre el saldo de la CUFIN a la fecha de enajenación ya la fecha de adquisición de las acciones cuando el primero sea mayor en la parte que corresponda a las acciones del contribuyente, actualizados.	Nota 1.
2.- Igual: RESULTADO A Menos: Pérdidas fiscales pendientes de disminuir por la sociedad a la fecha de la enajenación, que correspondan a las acciones que tenga el contribuyente, actualizadas, sin disminuir el monto de los pagos provisionales efectuados	Nota 2.
3.- Menos:	Nota 4.
4.- Reembolsos pagados actualizados Menos: Diferencia cuarto párrafo del artículo 88 de la LISR (cuando el ISR y los gastos no deducibles sea mayor que el resultado fiscal).	Notas 3 y 5.
5.- Igual: RESULTADO B Más: Pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad en ejercicios anteriores a la fecha de adquisición de las acciones y que se hayan disminuido de su utilidad fiscal durante el periodo de tenencia de las acciones	Nota 4.

Más:

MONTO ORIGINAL AJUSTADO (A-B)

Entre:

Total de acciones de la emisora que posea el enajenante a la fecha de adquisición

Igual:

COSTO PROMEDIO POR PARTE SOCIAL

Disminución de las diferencias de CUFIN del Costo Comprobado de Adquisición (artículo 24 último párrafo fracción III LISR)

Saldo de la CUFIN a la fecha de adquisición

Más:

Reembolsos pagados

Más:

Diferencias artículo 88 LISR pendiente de disminuir

Más:

Más:

Pérdidas fiscales pendientes de disminuir a la fecha de enajenación

Igual:

RESULTADO C

Saldo de la CUFIN a la fecha de enajenación

Más:

Pérdidas fiscales anteriores a la adquisición y disminuidas en el periodo de tenencia

Igual:

RESULTADO D

NOTA: Si el resultado "C" es mayor que "D", la diferencia se disminuirá del costo comprobado por acción.

Cuando la diferencia sea mayor que el costo comprobado de adquisición, las partes sociales no tendrán costo y el excedente se disminuirá, actualizado a la fecha que se disminuya, de la enajenación inmediata siguiente, aun cuando se trate de emisoras diferentes.¹³

DETERMINACIÓN DEL COSTO COMPROBADO POR PARTES SOCIAL

Período de tenencia: de 12 meses o menor.

¹³ Domínguez Orozco, Jaime. Sociedades y Asociaciones civiles. 13ª ed., edit. ISEF, México, p.205

Concepto	Observaciones
1.- Costo comprobado de adquisición actualizado Menos:	Nota 1.
2.- Reembolsos pagados actualizados Menos:	
3.- Dividendos o utilidades actualizados Igual: MONTO ORIGINAL AJUSTADO Entre: Total de acciones de la emisora que posea el enajenante a la fecha de adquisición Igual: COSTO PROMEDIO POR PARTE SOCIAL	

Notas:

1.- El costo comprobado de adquisición de las partes sociales se actualizará con el INPC del mes de adquisición y hasta el mes en que sean enajenadas.

Cuando se trate de enajenación de partes sociales por las que ya se hubiera calculado costo, se procederá a aplicar el costo determinado en la enajenación inmediata anterior (artículo 25 LISR y fracción VII artículo Segundo Transitorio de la LISR 2003).

2.- Se considerarán los saldos de la CUFIN reinvertida (vigente hasta 2001) si hubiere.

3.- Se considerarán los que se hayan pagado por dichas acciones durante el período comprendido desde que se adquirieron y hasta que se enajenen.

4.- Se actualizarán desde el último mes del ejercicio en el que se determinaron y hasta aquél en el que se enajenen las acciones.

5.- Se actualizarán por el período comprendido desde el mes en el que se percibieron o pagaron y hasta el mes en que sea enajenadas las acciones.

Esto se apreciará mejor en el siguiente ejemplo:

El C.P. Juan Pérez socio de Sánchez y CIA, S.C., decide enajenar títulos de participación patrimonial por lo que se procede a calcular la ganancia:

Datos:

20 acciones, 3 de febrero de
 Fecha de adquisición: 2002
 Valor Nominal por parte social: 1,000.00
 Fecha de adquisición: 5 acciones, 2 de abril de 2004
 Valor Nominal por parte social: 1,000.00
 Total de partes sociales del enajenante: 25
 Total de partes sociales enajenadas: 25
 Fecha de enajenación: 9 de marzo de 2005
 Valor de enajenación por parte social: 1,600.00
 Total de partes sociales de la emisora: 100
 Fecha de constitución de emisora: 8 de enero de 2000

Además la sociedad ha obtenido los siguientes resultados:

Ejercicio Fiscal	Utilidad Fiscal	Pérdida Fiscal	Pérdida Fiscal disminuida	Resultado Fiscal	I.S.R.	P.T.U.	Gastos Deducibles	CUFIN del Ejercicio
2000	56,000			56,000	19,600	5,600	2,600	28,200
2001	57,000			57,000	19,950	5,700	3,100	28,250
2002		140,000						
2003	205,000		145,566	59,434	20,207	5,943	2,350	30,933
2004		75,000						

1. Primero se procederá a determinar el valor de la CUFIN:

SANCHEZ Y CIA, S.C.
IMPUESTOS POR PAGAR/ ISR
CUFIN

CEDULA 1

PERIODO DE TRABAJO:

31 de Diciembre de 2004

	2000	2001	2002	2003	2004
Resultado fiscal del Ejercicio	56,000	57,000	0	59,434	0
menos:					
ISR del ejercicio	19,600	19,950		20,207	0
PTU del ejercicio	5,600	5,700		5,943	0
No deducibles	2,600	3,100		2,350	0
UFIN del Ejercicio	28,200	28,250	0	30,933	0
UFIN de Ejercicios Ant.		28,200	57,691	60,979	94,333
Más:					
Dividendos Cob. PM Res Méx	0				0
Dividendos Reg.Fiscal Preferente	0				0
Menos:					
Dividendos Pagados (CUFIN)	0				0

CUFIN	<u>28,200</u>	<u>56,450</u>	<u>57,691</u>	<u>91,912</u>	<u>94,333</u>
<u>Actualización:</u>					
Menos:					
UFIN del Ejercicio	28,200	28,250	0	30,933	0
Por:					
Factor de Actualización	1.000	1.044	1.057	1.040	1.052
INPC mes cierre Ejercicio	1.0000	97.3540	102.9040	106.9960	112.5500
INPC mes última Actualización	1.0000	93.2480	97.3540	102.9040	106.9960
CUFIN Actualizada	<u>0.00</u>	<u>29,440.80</u>	<u>60,979.18</u>	<u>63,400.05</u>	<u>99,228.83</u>
más:					
Utilidad fiscal neta del Ejercicio	28,200	28,250	0	30,933	0
Igual:					
CUFIN al Cierre Ejercicio	<u>28,200</u>	<u>57,691</u>	<u>60,979</u>	<u>94,333</u>	<u>99,229</u>

2. Una vez determinada la CUFIN, determinaremos el monto de las pérdidas fiscales disminuidas de las utilidades fiscales de la sociedad.

Sánchez y CIA, S.C.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CEDULA 2

RESUMEN DE AMORTIZACION DE PERDIDAS

Año	Pérdida	Factor de Actualización	INPC Diciembre	NPC Julio ocurrió	Pérdida año Actualizada	Factor de Act en que se aplica	INPC 1a mitad	INPC Última act.
	Histórica ó remanente							
2002	140,000.00	1.0269	102.9040	100.2040	143,772	1.0125	104.188	102.9040
2004	75,000.00	1.0324	112.5500	109.0220	77,427			
	<u>215,000.00</u>			1	<u>221,199</u>			

Año de la utilidad fiscal	Monto de la Pérdida disminuida	Año en que se aplica	Factor para pérdida disminuida	INPC enajenación	INPC última act.	Pérdida Fracción II	Pérdida Fracción III
2002	145,566	2003	1.0638	112.929	104.188		157,765
2004				112.929		77,688	
						<u>77,688</u>	<u>157,765</u>

Pérdidas fiscales actualizadas por parte social

Concepto	Pérdida Fracción II	Pérdida Fracción III
Pérdidas act. fecha enajenación	157,764.70	77,687.76
Entre:		
Total de acciones de emisora	100	100
Igual:		
Pérdidas por parte social	1,577.65	776.88
Por:		
Total partes sociales del enajenante	0	25
Igual:		
Pérdidas para costo	0.00	19,421.94

EMISORA: **Sánchez y CIA, S.C.**

Cédula 3

Enajenante: **Juan Pérez****Determinación del Costo Comprobado de Adquisición actualizado**

Fecha de Adquisición	Número Partes Sociales	Valor Nominal	Costo Nominal	INPC mes enajenación	INPC mes Adquisición	Factor de Actualización	Costo Actualizado
03-Feb-02	20	1,000	20,000	112.9290	98.1900	1.1501	23,002.00
02-Abr-04	5	1,000	5,000	112.9290	108.8360	1.0376	5,188.00

Total de Partes sociales

25

Total Costo actualizado

28,190.00

EMISORA: **Sánchez y CIA, S.C.**

Cédula 4

Enajenante: **Juan Pérez****PROPORCIÓN DE DIFERENCIAS DE CUFIN A LAS PARTES SOCIALES DEL ENAJENANTE**

Fecha de Adquisición De Acción	Número de Partes sociales	CUFIN actualizada		Diferencia de CUFIN	Número de Partes Sociales emitidas	Diferencia por Parte social	Número de partes	Diferencia corresponde al no..partes
		Fecha de Adquisición	Fecha de Enajenación					
03-Feb-02	20	66,916	99,556	32,641	100	326	20	6,528
02-Abr-04	5	99,551	99,556	5	100	0	25	1

La actualización de la CUFIN se realizó de la siguiente manera:

PRIMERA CAPA:

CUFIN fecha de adquisición:

Saldo CUFIN al 31-Dic-01 57,691

Por:

F.A. = $\frac{\text{INPC Dic 01} \quad 97.354}{\text{INPC Dic 01} \quad 97.3540} = 1.0000$

Saldo CUFIN al 31-Dic-01 57,691

Por:

F.A. = $\frac{\text{INPC feb 05} \quad 112.929}{\text{INPC Dic 01} \quad 97.3540} = 1.1599$

Saldo CUFIN al 09-Mar-05 66,916

Y el valor de la CUFIN a la fecha de enajenación es:

CUFIN fecha de enajenación:

Saldo CUFIN al 31-Dic-04 99,229

Por:

F.A. = $\frac{\text{INPC Dic 04} \quad 112.5500}{\text{INPC Dic 04} \quad 112.5500} = 1.0000$

Saldo CUFIN al 31-Dic-04 99,229

Por:

F.A. = $\frac{\text{INPC feb 05} \quad 112.9290}{\text{INPC Dic 04} \quad 112.5500} = 1.0033$

Saldo CUFIN al 09-Mar-05 99,556

Y en lo que se refiere a la segunda Capa este es el cálculo:

SEGUNDA CAPA:

CUFIN fecha de adquisición:

Saldo CUFIN al 31-Dic-03 94,333

Por:

F.A. = $\frac{\text{INPC Mar 04} \quad 108.6720}{\text{INPC Dic 03} \quad 106.9960} = 1.0156$

Saldo CUFIN al 31-Mar-04 95,805

Por:

F.A. = $\frac{\text{INPC feb 05} \quad 112.9290}{\text{INPC Dic 03} \quad 106.9960} = 1.0391$

INPC Mar 04	108.6720	
Saldo CUFIN al	09-Mar-05	99,551

CUFIN fecha de enajenación:

		99,229
Saldo CUFIN al	31-Dic-03	
Por:		
F.A.=	$\frac{\text{INPC Dic 04}}{\text{INPC Dic 04}}$	$\frac{112.5500}{112.5500} = 1$
Saldo CUFIN al	31-Dic-03	99,229
Por:		
F.A.=	$\frac{\text{INPC feb 05}}{\text{INPC Dic 04}}$	$\frac{112.9290}{112.5500} = 1.0033$
Saldo CUFIN al	09-Mar-05	99,556

EMISORA: Sánchez y CIA, S.C.**Cédula 5****Enajenante: Juan Pérez****Disminución de las diferencias de CUFIN del Costo Comprobado de Adquisición (artículo 24 último párrafo fracción III LISR)**

Saldo de CUFIN fecha de adquisición	66,916
Más:	
Reembolsos pagados actualizados	
Más:	
Diferencia artículo 88 párrafo cuarto LISR	
Más:	
Pérdidas fiscales pendientes de disminuir	19,422
Igual:	
SUMA "C"	86,337
Saldo de CUFIN fecha de enajenación	99,229
Más:	
Pérdidas fiscales obtenidas antes de adquisición	0
Igual:	
SUMA "D"	99,229

Por lo que el Costo Promedio por acción quedaría como sigue:

EMISORA: Sánchez y CIA, S.C.
Enajenante: Juan Pérez

Cédula 6

Determinación del Costo Promedio por parte social

Fracción I	Costo Comprobado de adquisición	
	Actualizado	28,190Cédula 1
	Más:	
	Diferencia CUFIN (cuando sea positiva)	6,529Cédula 2
	Igual:	
	Resultado "A"	34,719
	Menos:	
	Pérdidas fiscales pendientes de disminuir	19,422Cédula 4
	Menos:	
	Reembolsos pagados actualizados	0
	Menos:	
	Diferencia artículo 88, cuarto párrafo	0
	Igual:	
	Resultado "B"	15,298
	Más:	
Fracción II	Pérdidas fiscales obtenidas antes de	
	Adquisición	0Cédula 4
	Igual:	
	Monto original ajustado de las partes sociales	15,298
	Entre:	
	Total de partes sociales del enajenante	25
	Igual:	
	Costo Promedio por parte social	612

Por lo que la solución sería:

EMISORA: Sánchez y CIA, S.C.
Enajenante: Juan Pérez

Determinación de la Ganancia o Pérdida por parte social

Ingreso Obtenido por parte social	1,600
Menos:	
Costo Promedio por parte social	612
Igual:	
Ganancia por parte social	<u>988</u>

En resumen, el resultado completo por la enajenación de las 25 partes sociales es:

EMISORA: Sánchez y CIA, S.C.

Enajenante: Juan Pérez

Determinación del Resultado por enajenación de partes sociales

Número de partes sociales a enajenar:	25
Por:	
Precio de Venta por parte social	1,600
Igual:	
Monto Total de la operación	40,000
Menos:	
Costo Promedio por parte social	612
Igual:	
Ganancia o pérdida por parte social	988
Costo Fiscal de las partes sociales enajenadas	15,298
Utilidad Fiscal en enajenación de partes sociales	24,702
Utilidad fiscal por parte social	988

2.11.3. EROGACIONES QUE BENEFICIAN A LOS SOCIOS.

La LISR en su artículo 165 establece que se consideran dividendos o utilidades distribuidos (además de los señalados en los puntos I y II) los siguientes:

I. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.

II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los siguientes requisitos

- a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
- b) Que se pacte a plazo menor de un año.
- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
- d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

III. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.

IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

V. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

Vi. La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

La distribución de dividendos no solo se limita a la entrega del importe que corresponde a cada accionista cuando se acuerda tal distribución, sino que la ley contempla en las 6 fracciones anteriores casos en los cuales el accionista está percibiendo un beneficio económico en sustitución del beneficio que pudiera obtener la empresa. En virtud de que tal beneficio no es dividendo plenamente comprendido como tal, se ha dado por denominársele como "Dividendo Ficto".¹⁴

Ejemplo:

Un accionista recibe un préstamo de \$15,000.00, el cual no cumple con lo establecido en las fracciones "a" a la "d" de la fracción II del artículo 165 LISR, por lo que se considera como dividendo ficto:

Dividendo decretado	15,000.00
Por:	
Factor de Integración	1.4286
Igual:	
Dividendo Integrado	21,429.00
Por:	
Tasa de ISR	30%
Igual:	
ISR a pagar	6,429.00

El ISR determinado lo pagará la sociedad que distribuya el dividendo ficto, pero resultaría lógico pensar que dicho préstamo al pagar impuesto podría ya no reintegrarse a la sociedad, además de que al contar con saldo la CUFIN podría pensarse que esta distribución de dividendos no causaría impuesto, sin embargo existe un criterio interno emitido por la autoridad fiscal, haciendo referencia a la ley vigente hasta el año de 2001, pero que sirve de apoyo a lo antes planteado, en el que se establece que:

"Los ingresos tipificados como utilidades distribuidas en los términos de las fracciones IV y V del artículo 120 (ahora fracciones II y III) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1993, no pueden considerarse legalmente como provenientes de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, sino cuentas de activo y de resultados, por tratarse de préstamos a accionistas y de gastos NO DEDUCIBLES".

2.11.4 ACREDITAMIENTO DEL ISR.

Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades, además podrán acreditar contra el impuesto que determinen en su declaración anual, el ISR pagado por la sociedad, siempre y cuando considere como

¹⁴ Normatividad Empresarial, Movimientos fiscales en el capital de una empresa. 6º año, Número 65, México, Grupo Editorial Hess, p.41

ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el ISR pagado por la sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido.

Ejemplo:

El socio X, presentará su declaración anual correspondiente a 2005 (en abril de 2006) y para ello tiene los siguientes datos:

ISR causado determinado en la declaración del ejercicio del socio X	10,850.00
Menos:	
ISR Causado por la distribución de dividendos	6,429.00
Igual:	
ISR a pagar	4,421.00

No hay que olvidar que el socio X tiene que acumular además de sus ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal, el monto del ISR causado con motivo de la distribución de dividendos.

Es obligación de las personas morales que realicen pagos por dividendos el proporcionar a las personas a las que les efectúen el pago constancia en la que se señale el monto, y señalar si proviene de la CUFIN o de la CUFINRE, con lo que se entiende que la emisión de la constancia deberá hacerse independientemente de que resulte ISR a cargo.

2.11.5 LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD CIVIL

Las sociedades civiles que reduzcan su capital o entren en liquidación, estarán obligadas a determinar si se generan dividendos para efectos fiscales.

Es en el Código Civil en donde se señala que los estatutos de las sociedades civiles deberán contener el importe del capital social, la aportación de cada socio, las nuevas aportaciones, el reembolso de sus aportaciones y la liquidación de la sociedad.

Pero el tratamiento fiscal se encuentra regulado en el artículo 89 de la LISR, y que a continuación se resume:

Reembolso por acción

MENOS: Capital de Aportación por acción actualizado

IGUAL: Utilidad Distribuida por Acción

POR: Número de Acciones que se desembolsen

IGUAL: Utilidad Distribuida Gravada antes de CUFIN

MENOS: Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (en su caso)

IGUAL: Utilidad Distribuida Gravada

POR: Factor de Piramidación en 2005 (1.4286)

IGUAL: Base Gravable

POR: Tasa de ISR en el 2005 (30%)

IGUAL: ISR a Cargo

La cuenta de Capital de Aportación se obtendrá dividiendo el saldo de la CUCA a la fecha del reembolso, entre el número total de acciones a la misma fecha, incluyendo la correspondiente a la reinversión o a la capitalización de utilidades o de cualquier concepto que integre el capital contable.

Además para determinar la cuenta de capital de aportación se procederá de la siguiente manera:

Aportaciones de capital

MAS: Primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios

MENOS: Reducciones de capital

IGUAL: Saldo de la cuenta de capital de aportación

No se considerarán los siguientes conceptos:

- a) La reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la sociedad civil.
- b) Las de reinversiones de dividendos o utilidades en aumento de capital de las personas que los distribuyan realizadas dentro de los treinta días siguientes a su distribución.

Los conceptos correspondientes a aumentos de capital mencionados en este párrafo, se adicionarán a la cuenta de capital de aportación en el momento en el que se paguen y los conceptos relativos a reducciones de capital se disminuirán de la citada cuenta en el momento en el que se pague el reembolso.

El saldo de la cuenta de Capital de Aportación que se tenga al día del cierre de cada ejercicio, se actualizará por el período comprendido desde el mes en el que se efectuó la

Última actualización y hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate: Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital, con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el período comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda.

El artículo 89 en su fracción II señala que las personas morales que reduzcan su capital o se liquiden, adicionalmente, considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la CUCA que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida cuando éste sea menor.

A la cantidad que se obtenga conforme al párrafo anterior se le disminuirá la utilidad distribuida determinada en los términos del segundo párrafo de la fracción I de este artículo. El resultado será la utilidad distribuida gravable para los efectos de esta fracción. Si la utilidad no proviene de la CUFIN, entonces se deberá determinar y enterar el impuesto que le corresponda aplicándole la tasa de 30% al resultado que resulte de aplicar a dicha utilidad el factor de pirimidación de 1.4286 en el 2005. El procedimiento se resume a continuación:

Capital Contable Actualizado

MENOS: Cuenta de Capital de Aportación

IGUAL: Utilidad Distribuida

MENOS: Utilidad Distribuida Gravada Art.89 F I

IGUAL: Utilidad Distribuida Gravable antes de CUFIN

MENOS: Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (en su caso)

IGUAL: Utilidad Distribuida Gravable

POR: Factor de Pirimidación en 2005 (1.4286)

IGUAL: Base Gravable

POR: Tasa de ISR en el 2005 (30%)

IGUAL: ISR a Cargo

El Capital Contable se deberá actualizar conforme lo dispone los principios de contabilidad generalmente aceptados mediante el Boletín B-10, o bien conforme las actualizaciones que se obtuvieron para efectos del Impuesto al Activo, adicionados al capital contable histórico (artículo 95 del LISR).

CAPITULO 3. OTRAS OBLIGACIONES FISCALES.

3.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La Ley del IVA establece la obligación, tanto para personas físicas como morales, de pagar el impuesto por la realización de los actos o actividades gravadas en territorio nacional. Por lo tanto las sociedades civiles están obligadas al pago del IVA por la realización de los actos o actividades gravadas en territorio nacional, independientemente de que sean Contribuyentes o no del Impuesto Sobre la Renta, por lo que para efectos de este Impuesto (IVA) dependerá de la realización de los actividades o actos, ya sean gravadas o exentas, para ser contribuyente de este impuesto.

3.1.1 ACTIVIDADES GRAVADAS.

Como comenté anteriormente, el objeto de este impuesto es gravar actos o actividades, y la especificación de éstos se encuentra en el artículo I de la LIVA:

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

3.1.2 TASA.

Si la sociedad civil realiza alguno de los actos o actividades señaladas anteriormente, estará obligada al pago del IVA, aplicándole a dichas actividades la tasa general del 15%, pero si las realizará en la zona denominada como "fronteriza", la tasa que se aplicará será del 10%. Destacando que existe también la tasa 0% para cierto tipo de actividades.

3.1.3 CONCEPTO DE ZONA FRONTERIZA.

La LIVA conceptúa la región fronteriza, indicando que además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

El impuesto una vez determinado aplicándole a los valores la tasa respectiva (15%, 10% ó 0%), se trasladará el impuesto en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o bien, reciban los servicios.

3.1.4 REFORMA A LA LIVA

La reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1 de enero de 2005, contiene cambios importantes mediante los cuales los contribuyentes de este Impuesto, deberán llevar a cabo el acreditamiento. El pasado 7 de junio de 2005 la reforma a la LIVA ha sufrido cambios, los cuales entraron en vigor a partir del día 8 de junio.

Antes que nada, es importante conocer los motivos que llevaron a los legisladores a realizar esta controversial reforma.

En el *Proyecto de Decreto que Reforma y Adiciona la Ley del Impuesto al Valor Agregado* presentado por la Cámara de Diputados el 12 de noviembre de 2004, los legisladores, consideraron necesario modificar el sistema de acreditamiento del IVA a que se refería el artículo 4º Fracción III (vigente hasta 2004), tomando de referencia la jurisprudencia emitida por la SCJN que declaró la inconstitucionalidad de la fracción III del citado artículo, por considerar que violaba el principio de proporcionalidad tributaria, ya que para determinar el factor de acreditamiento, dicha fracción consideraba los actos o actividades del año anterior, por lo que en nada tiene que ver con la auténtica capacidad económica del contribuyente o, al menos no con la real que debe tener lugar tratándose de la causación y el pago del IVA.

A continuación transcribo la tesis emitida por la SCJN:

"VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO PREVISTO EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003, VULNERA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. El sistema de acreditamiento determinado en la fracción III del citado precepto, establece un factor de prorrateo del año anterior, conforme al cual los causantes que realicen operaciones mixtas deben determinar el impuesto acreditable, lo que impide que se atienda a su efectiva capacidad económica vulnerándose, en su perjuicio, el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que en tal año calendario pudieron haberse realizado actos exentos que no dan lugar al acreditamiento, o bien, que en la mayor parte del año no se hayan realizado actos gravados, mientras que en el último mes sí tuvieron lugar, asimismo, puede suceder que el contribuyente haya realizado tanto actividades gravadas como exentas, lo que tampoco constituye un marco jurídicamente seguro de referencia para verificar su capacidad real, de lo que se desprende que el factor determinado conforme a los actos o actividades correspondientes al año anterior, nada tiene que ver con la auténtica capacidad económica del contribuyente o, al menos no con la real que debe tener lugar tratándose de la causación y el pago del impuesto al valor agregado."

Amparo en revisión 281/2004. Fincasa Hipotecaria, S.A. de C.V., Sociedad Financiera de Objeto Limitado. 28 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Amparo en revisión 349/2004. Banco Internacional, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Bital y otra. 28 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Roberto Martín Cordero Carrera.

Amparo en revisión 531/2004. Nueva Wal-Mart de México, S. de R.L. de C.V. 23 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Amparo en revisión 753/2004. Hipotecaria Nacional, S.A. de C.V., Sociedad Financiera de Objeto Limitado. 9 de julio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretarios: Maura Angélica Sanabria Martínez y César de Jesús Molina Suárez.

Regto: 180,747

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Estos vicios en la LIVA trajeron consigo que durante el ejercicio fiscal del 2003 diversas Personas Morales, entre ellas las instituciones financieras, obtuvieron amparos en el sentido de la jurisprudencia, lo que les dio la posibilidad de no sujetarse a la mecánica del factor de acreditamiento, y por ende, un mayor acreditamiento del IVA y una reducción en el pago del IVA a la SHCP, por lo que era necesario realizar las modificaciones correspondientes.

Con base en lo anterior, en la Minuta también se estableció un mecanismo de ajuste para evitar acreditamientos indebidos respecto del impuesto acreditable relacionado con activos fijos y otro tipo de inversiones.

3.1.5 CONCEPTO DE ACREDITAMIENTO

Anteriormente en el Artículo 4 se encontraba el procedimiento para determinar el factor de acreditamiento, sin embargo, dicho artículo sufre modificaciones y se elimina la mecánica de acreditamiento para incorporarla en los nuevos artículos, y ahora únicamente contiene el concepto Acreditamiento.

El acreditamiento, según el artículo 4 de la LIVA, consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Hasta el 31 de diciembre de 2004, la LIVA definía al Impuesto Acreditable como " el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento", en otras palabras, el IVA acreditable era resultado de un procedimiento.

Sin embargo, a partir del 1° de enero de 2005, el artículo 4 de la LVA define al Impuesto Acreditable de la siguiente manera:

“se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.”

Por lo tanto, a diferencia del año 2004 en que el Impuesto Acreditable era resultado de un procedimiento, en 2005 es todo aquél trasladado al contribuyente, cumpliendo con ciertos requisitos.

3.1.6 REQUISITOS PARA EL ACREDITAMIENTO

El 1° de diciembre de 2004 en el DOF se publicó un primer decreto de modificaciones a la Ley del IVA, para entrar en vigor el 1° de enero de 2005; pero, en estas modificaciones aún se presentaban vicios de inconstitucionalidad, por lo que el 7 de junio de 2005, se publica en el DOF un segundo decreto de modificaciones a la Ley del IVA que entra en vigor a partir del 8 de junio de 2005. Dicho decreto establece que para que sea acreditable el impuesto trasladado al contribuyente deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que corresponda a erogaciones relacionadas con las actividades gravadas. Es decir:

a) Que el IVA corresponda a:

- Bienes,
- Servicios, o
- Al uso o goce temporal de bienes,

b) Y que sean estrictamente indispensables (que sean deducibles para efectos del ISR, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto) para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el IVA, incluso tasa 0%.

Como lo comenté anteriormente, se estima que un gasto estrictamente indispensable debe estar relacionado con la realización del objeto de la empresa, y que dicho gasto es tan necesario para tales efectos que, de no realizarlo, las actividades de la empresa se verían afectadas al grado de disminuirse o suspenderse.

Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del ISR, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento, el monto equivalente al IVA en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del ISR.

Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el IVA que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente;

II. Que el IVA se traslade expresamente y por separado,

Es decir, que el IVA haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales, así como cumplir los requisitos establecidos por la fracción III del artículo 32 de esta Ley, entre otros:

- Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar el IVA.
- Señalar que el pago es en una sola exhibición, o si el pago es en parcialidades indicar el número en que se cubrirá el importe total.
- Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio en el que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida
- Tratándose de los contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.
- Los contribuyentes a los que se les retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda "Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado" y consignar por separado el monto del impuesto retenido.

Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción de considerar como comprobante fiscal el original del estado de cuenta en el que conste el pago realizado, el IVA trasladado deberá constar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso;

III. Que el IVA trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;

Tratándose de una sociedad civil que presta servicios profesionales, el artículo 17 de la LIVA señala que el momento en que nace la obligación de pagar el IVA por la prestación de servicios profesionales es cuando efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

El artículo 1-B de la LIVA establece que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

A continuación transcribo la siguiente tesis aislada del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, resuelta en el sentido de considerar al cheque como un instrumento extintor de las obligaciones.

Esta tesis, que aún no es jurisprudencia, establece que el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado procede desde el momento en que el cheque es expedido para su pago, sin necesidad de esperar a que el beneficiario canjee dicho documento.

VALOR AGREGADO. EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO TRASLADADO PROCEDE DESDE EL MOMENTO EN QUE SE EXPIDE EL CHEQUE PARA SU PAGO, POR SER ÉSTE UN MEDIO DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES. Para efectos del acreditamiento del impuesto al valor agregado previsto en la ley relativa, en relación con el artículo séptimo transitorio, fracción II, de la Ley de Ingresos de la Federación para 2002, cuando el impuesto trasladado haya sido efectivamente pagado, el cheque cumple con la función de extinguir las obligaciones por expedirse a la vista con autorización de una institución de crédito y no poder presentarse sino en un plazo breve, cuyas exigencias se explican por ser el título un mero instrumento de pago y, por consiguiente, la mejor demostración de que tal naturaleza consiste en que presupone una provisión constituida precisamente en dinero, exigible o, más exactamente, disponible en el momento de la expedición, lo cual constituye el más notable contraste con cualquier título de crédito, y al mismo tiempo, la diferencia más trascendental, pues pudiera acontecer que si el beneficiario decidiera no cobrarlo sino hasta el siguiente ejercicio fiscal al en que fue expedido, en tal supuesto la obligación para el deudor se habrá extinguido desde la fecha de su expedición, no de su cobro. Incluso, si para la propia autoridad fiscal está autorizada la expedición de cheques o certificados a nombre de los contribuyentes, que podrán utilizarse para cubrir cualquier contribución, conforme lo dispone el artículo 22, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, mediante la figura de la compensación regulada en el artículo 23 del propio código, como otra forma de extinción de las obligaciones fiscales, carecería de sentido limitar al cheque como forma de pago o extinción de una obligación cuando, conforme a los mencionados preceptos, a través de ese mismo documento podrían obtener la devolución de los saldos a favor para aplicarlos al pago de otros impuestos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 406/2003. Cúspide Empresarial, S.C. 20 de enero de 2004.

Mayoría de votos. Disidente: Jaime C. Ramos Carreón. Ponente: Luis Francisco González Torres. Secretaría: Alma Delia Nieves Barbosa.

Tesis aislada Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIX, Abril de 2004

Página: 1487

IV. Cuando se trate de del impuesto trasladado que se hubiese retenido sea enterado en los términos y plazos establecidos en la ley.

Un cambio muy importante dentro de la reforma a la Ley del IVA es que, a partir del 1º de enero de 2005, el impuesto retenido y enterado podrá ser acreditado en a declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención. Este punto anteriormente se encontraba contemplado en Regla de Resolución Miscelánea, misma que fue declarada ilegal por establecer requisitos adicionales a los señalados por la propia Ley. Por lo que los legisladores la han incorporado en Ley para hacerla de esa forma obligatoria a todos los contribuyentes de este impuesto.

En el año de 1999 se adicionó el artículo 1-A de la LIVA para establecer la obligación para las personas morales de efectuar la retención del IVA que se les traslade por los servicios personales independientes o por el uso o goce de bienes, que sean prestados u otorgados por personas físicas.

El artículo 1-A y la regla 5.1.1 de la RMF indica que las personas morales que reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente, o reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas, efectuarán la retención de dos terceras partes del impuesto que se les traslade efectivamente pagado.

La sociedad efectuará la retención de las dos terceras partes del IVA que le haya sido trasladado en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

Si una sociedad civil tiene por objeto social la prestación de servicios personales independientes, entonces debe tener en claro lo que la LIVA considera servicios personales independientes.

El artículo 14 establece que se considera que la prestación de servicios personales independientes tendrá la característica de personal cuando se trata de las siguientes actividades, que no tengan la naturaleza de actividad empresarial:

I.-La prestación de obligaciones de hacer que realiza una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II.-El transporte de personas o bienes.

III.-El seguro, el afianzamiento, y el reafianzamiento.

IV.-El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V.-La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI.- Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Visto todo lo anterior, se muestra como existen tipos de servicios que son de carácter mercantil que no podrían ser realizadas por una sociedad civil, excepto de manera irregular o como un acto accidental de comercio, pero la LIVA es tan amplia al indicar que está gravada la obligación de dar, de no hacer o de permitir, con esto prácticamente abarcaría un sin fin de operaciones con esta consideración.

Cabe mencionar que para efectos de la LIVA no se considera aquella prestación de servicios independientes que se realice de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni por aquellos servicios que en términos de la LISR se asimilen a sueldos.

V. Cuando se esté obligado al pago del IVA o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se deberán cumplir ciertos requisitos, los cuales se aprecian en el siguiente cuadro:

Gastos destinados a Realización de Actividades de manera Exclusiva			
Fundamento	Gravadas (Incluso 0%)	Exentas	IVA trasladado o pagado en la importación
Artículo 5 FV inciso a) LIVA	XXXXXXXXXXXXXXXXXX		Acreditable totalmente
Artículo 5 FV inciso b) LIVA		XXXXXXXXXXXXXXXXXX	No Acreditable
Artículo 5 FV inciso c) LIVA	XXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXX	En proporción de Acreditamiento

La proporción se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Proporción de Acreditamiento} = \frac{\text{Valor de actividades gravadas, incluyendo tasa 0\% del mes de que se trate}}{\text{Valor total de actividades del mes de que se trate}}$$

3.1.7 AJUSTE AL ACREDITAMIENTO DE INVERSIONES

En el artículo 5 Fracción V inciso d) se encuentra un punto importante que contiene esta reforma a la LIVA vigente a partir del 1° de enero de 2005, y que fue modificada el pasado 7 de junio, dicho inciso, separa el tratamiento del IVA que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable, por la adquisición de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

Inversiones Destinadas a Realizar Actividades de manera exclusiva			
Fundamento LIVA	Gravadas (Incluso 0%)	Exentas	IVA trasladado o pagado en la importación
Artículo 5 FV inciso d) Número 1	XXXXXXXXXXXXXXXXXX		Acreditable totalmente
Artículo 5 FV inciso d) Número 2		XXXXXXXXXXXXXXXXXX	No Acreditable
Artículo 5 FV inciso d) Número 3	XXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXX	En proporción a las actividades Gravadas y el total de actividades Y en su caso aplicar Ajuste (artículo 5-A LIVA)

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento en los términos previstos en el párrafo anterior, deberán aplicarlo a todas las inversiones que adquieran o importen en un periodo de cuando menos sesenta meses contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento de que se trate.

A las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 5o.-B de esta Ley, no les será aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo de este numeral.

4. Cuando las inversiones a que se refieren los numerales 1 y 2 de este inciso dejen de destinarse en forma exclusiva a las actividades previstas en dichos numerales, en el mes en el que ello ocurra, se deberá aplicar el ajuste previsto en el artículo 5o.-A de esta Ley.

Cuando el impuesto al valor agregado en la importación se hubiera pagado a la tasa de 10%, dicho impuesto será acreditable en los términos de este artículo siempre que los bienes o servicios importados sean utilizados o enajenados en la región fronteriza.

Esto se podrá apreciar mejor con el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

El despacho "Sánchez y CIA, S.C." determinó en el mes de enero una proporción aplicable al monto de las actividades por las que se deba pagar el IVA del 98%, sin embargo en febrero del 2005 dicha proporción disminuyó a 87%.

ENERO DEL 2005

$$\text{Proporción} = \frac{\text{Valor Actividades por las que se esté obligado al pago de IVA (incluso tasa 0\%)}}{\text{Valor Total de Actividades}} = \frac{98,000.00}{100,000.00} = 98\%$$

FEBRERO DEL 2005

$$\text{Proporción} = \frac{\text{Valor Actividades por las que se esté obligado al pago de IVA (incluso tasa 0\%)}}{\text{Valor Total de Actividades}} = \frac{105,000.00}{120,500.00} = 87\%$$

La LIVA indica que cuando en los meses posteriores a aquél en el que se efectuó el acreditamiento de que se trate, se modifique en más de un 3% la proporción mencionada en dicha disposición, se deberá ajustar el acreditamiento en la forma siguiente:

SANCHEZ Y CIA, S.C.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

DETERMINACIÓN DEL AJUSTE DEL ACREDITAMIENTO

PERIODO DE TRABAJO: ENERO-MAYO 2005

IVA trasladado al contribuyente o pagado en la importación, correspondiente a la inversión, 250,000.00

Por:

% deducción que para el bien de que se trate se establece en el Título II de la Ley del ISR 25.00%

Igual:

Resultado 1 62,500.00 inciso a)

Entre:

b) entre doca. 12.00

Igual:

Resultado 2 5,208.33 Inciso b)

Resultado 2	5,208.33	
proporción de acreditamiento utilizada en el mes en el que llevó a cabo el acreditamiento.	0.98	
Igual:		
Resultado 3	5,104.17	inciso c)
Resultado 2	5,208.33	
Por:		
proporción de acreditamiento calculada en el mes por el que se lleve a cabo el ajuste.	0.87	
Igual:		
Resultado 4	4,538.38	Inciso d)
Resultado 3	5,104.17	
Menos:		
Resultado 4	4,538.38	
Igual:		
cantidad que deberá reintegrarse	565.78	
Por:		
Factor de actualización	1.0033	
Igual:		
cantidad que deberá reintegrarse Actualizada	567.65	Inciso e)

El factor de actualización se determina de la siguiente manera:

$$\frac{\text{INPC Febrero 2005}}{\text{INPC Enero 2005}} = \frac{112.929}{112.554} = \underline{1.0033}$$

Ahora bien, si aumenta la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente podrá incrementar el acreditamiento, actualizado desde el mes en el que se acreditó y hasta el mes de que se trate, conforme al siguiente procedimiento:

Datos:

$$\text{Proporción} = \frac{\text{Valor Actividades por las que se esté obligado al pago de IVA (incluso tasa de 0\%)}}{\text{Valor Total de Actividades}} = \frac{105,000.00}{120,500.00} = 87\%$$

FEBRERO DEL 2005

$$\text{Proporción} = \frac{\text{Valor Actividades por las que se esté obligado al pago de IVA (incluso tasa 0\%)}}{\text{Valor Total de Actividades}} = \frac{98,000.00}{100,000.00} = 98\%$$

SANCHEZ Y CIA, S.C.
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
DETERMINACIÓN DEL AJUSTE DEL ACREDITAMIENTO
PERÍODO DE TRABAJO: ENERO-MAYO 2005

IVA trasladado al contribuyente o pagado en la importación, correspondiente a la inversión, 250,000.00

Por:

% deducción que para el bien de que se trate se establece en el Título II de la Ley del ISR 25.00%

Igual:

Resultado 1 62,500.00 inciso a)

Entre:

b) entre doce. 12.00

Igual:

Resultado 2 5,208.33 inciso b)

Resultado 2 5,208.33

proporción de acreditamiento utilizada en el mes en el que llevó a cabo el acreditamiento. 0.87

Igual:

Resultado 3 4,538.38 inciso c)

Resultado 2 5,208.33

Por:

proporción de acreditamiento calculada en el mes por el que se lleve a cabo el ajuste. 0.98

Igual:

Resultado 4 5,104.17 inciso d)

Resultado 4 5,104.17

Menos:

Resultado 3 4,538.38

Igual:

cantidad que deberá reintegrarse 565.78

Por:

Factor de actualización 1.0033

Igual:

cantidad que deberá reintegrarse Actualizada 567.65 inciso e)

El factor de actualización se determina de la siguiente manera:

$$\frac{\text{INPC Febrero 2005}}{\text{INPC Enero 2005}} = \frac{112.929}{112.554} = \underline{1.0033}$$

3.1.8 ACREDITAMIENTO CON BASE EN PROPORCIÓN DEL AÑO ANTERIOR

El texto de la fracción III del Artículo 4 de la Ley del IVA vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, mismo que fue declarado inconstitucional mediante jurisprudencia de la Segunda Sala del Pleno de la SCJN, se traspasó a el Artículo 5°-B del mismo ordenamiento vigente a partir de junio 8, 2005. Este artículo establece un método opcional para determinar el impuesto acreditable de aquellas personas que tienen una mezcla de actividades gravadas y exentas, que consiste en aplicar al IVA la proporción que el valor de las actividades gravadas (incluyendo la tasa 0%), correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, represente en el valor total de las actividades, realizadas por el contribuyente en dicho año de calendario, como se muestra a continuación:

$$\text{Proporción de Acreditamiento} = \frac{\text{Valor Actividades por las que se esté obligado al pago de IVA (incluso tasa 0\%) del año de calendario inmediato anterior}}{\text{Valor Total de Actividades del año de calendario inmediato anterior}}$$

Asimismo se establece que cuando los contribuyentes inicien actividades por las que se deba pagar el IVA y en el siguiente, la proporción se calculará considerando tanto las actividades gravadas, como las actividades totales, realizadas desde el mes de inicio de actividades y hasta el mes por el que se calcula el impuesto acreditable.

En caso de ejercer esta opción se deberá aplicar a todas las erogaciones en un periodo de sesenta meses, contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento; sin embargo, a las inversiones cuyo acreditamiento se hubiera realizado conforme a la proporción del mes de que se trate, analizada en el apartado anterior, no les será aplicable esta opción.

3.1.9 CONCEPTOS QUE NO SE DEBERÁN INCLUIR PARA CALCULAR LA PROPORCIÓN

Para calcular la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, no se deberán incluir los conceptos siguientes:

Para determinar el factor de prorrateo no se deberán incluir los siguientes conceptos:

- a) Las importaciones de bienes o servicios.
- b) Enajenación de activos fijos, gastos y cargos diferidos y suelo.
- c) Dividendos.
- d) Enajenaciones de acciones o partes sociales.
- e) Enajenaciones en moneda nacional y extranjera.
- f) Intereses percibidos ni la ganancia cambiaria.
- g) Enajenaciones a través del arrendamiento financiero.
- h) Enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.
- i) Deriven de operaciones financieras derivadas.

Con la salvedad de que las empresas que componen el sistema financiero si debe incluir estos conceptos.

3.1.10 CONCEPTO DE PROPORCIÓN

Tal como lo mencioné anteriormente, si un contribuyente realiza indistintamente actividades gravadas y exentas, únicamente podrá acreditarse de forma proporcional IVA que le haya sido trasladado.

De acuerdo con la reforma a la LIVA vigente a partir del 8 de junio de 2005, el IVA se acreditará con base a la proporción que el valor de las actividades gravadas (incluyendo tasa 0%), represente en el valor total de las actividades del contribuyente en el periodo en cuestión.

Sin embargo, si se realiza un análisis de la fracción III del artículo 4 de la LIVA vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, se observa la definición del impuesto acreditable era precisa y contenía todos los elementos legales, al establecer lo siguiente:

“...La cantidad que resulte ... se multiplicará por el factor que resulte ... determinado de conformidad con el procedimiento previsto en los siguientes párrafos.”

El factor a que se refería la fracción en cuestión, se determinaba dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, y el de aquéllos a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dicho año de calendario.

Al momento de comparar el texto vigente en 2004 y el aplicable en 2005, se observa que la disposición de 2005 únicamente hace mención a la proporción que representen las actividades gravadas del valor total de las actividades del contribuyente, pero nunca

indica la fórmula que se debe aplicar para obtener dicha proporción, sin embargo, en el 2004 si se indicaba qué valor se debía dividir entre cuál otro valor.

El principio constitucional de Legalidad implica que todo procedimiento de cálculo de un impuesto debe estar contenido en la ley, y ésta debe incluir todos los elementos del cálculo. Una mecánica para determinar un impuesto debe contener tanto los elementos o variables del cálculo, como el procedimiento o fórmula del mismo. En este caso se mencionan las variables (actos gravados y total de actos), pero no se establece la fórmula para determinar dicha proporción.¹⁵

Quizá el legislador pensó que era suficientemente con señalar que el IVA es acreditable en la proporción que representen las actividades gravadas con respecto al total de actividades, y por ende, que cualquier contribuyente debe entender que la proporción se obtiene dividiendo el primero entre el segundo.

Al violarse el principio de Legalidad al no establecer claramente la forma de cómo determinar la proporción del Impuesto acreditable, estas modificaciones a la LIVA podrían ser declaradas inconstitucionales por la SCJN, sin embargo, el objetivo de este trabajo no es el determinar si tales disposiciones contienen vicios en su redacción o no.

3.1.11 DETERMINACIÓN DE LOS PAGOS DE IVA

El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo en los siguientes casos:

1. Por actos accidentales o
2. Enajenación de inmuebles.

El Impuesto se pagará dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento

3. Importaciones ocasionales.

El pago tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, sin que contra dicho pago se acepte el acreditamiento. Pero, tratándose de bienes por los que no se esté obligado al pago del impuesto general de importación, el pago se hará mediante declaración que presentarán ante la aduana correspondiente (artículo 28 LIVA)

4. Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, consignada en escritura pública.

Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. Excepto, en el caso de Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria (artículo 1o.-A fracción I LIVA).

¹⁵ Con base a Leal Cueva, Gustavo, en su artículo "Acreditamiento del IVA en 2005, publicado en Fiscalia.com.mx, el 8 de junio de 2005

Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

3.1.12 SERVICIOS EXENTOS.

La LIVA en su artículo 15 nos hace mención a los servicios que se encuentran exentos del pago de este impuesto, pero solo haré una breve reseña de aquellos que comúnmente realiza una sociedad civil.

a) Servicios proporcionados a miembros de una sociedad civil.

Se encuentran exentos de pago del IVA aquellos servicios proporcionados a miembros de una sociedad civil como contraprestación normal por sus cuotas, siempre y cuando los servicios que presten sean únicamente los relacionados a sus fines propios, como lo son:

1. Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
2. Sindicatos obreros y organismos que los agrupan,
3. Cámaras de comercio, industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, así como organismos que las reúnan.
4. Asociaciones patronales y colegios de profesionales.
5. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, excepto los proporcionados con instalaciones deportivas cuyo valor represente más del 25% del total de las instalaciones.

b) Servicios de enseñanza.

También estarán exentos los servicios de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal y sus organismos descentralizados y aquellos establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial expedido por la SEP, así como los servicios educativos de nivel preescolar, por lo que si no se cuenta con tal autorización estos servicios si estarán gravados.

Es decir, no basta con que una sociedad civil preste servicios de enseñanza como por ejemplo escuelas de idiomas, danza o baile, etc, que aunque cumpla con el requisito de prestar servicios de enseñanza, pero si no cuenta con la validez oficial expedida por la SEP, entonces dicha actividad si estaría gravada por la LIVA.

Es importante aclarar que si bien por un lado la sociedad se pudiera encontrar exenta del IVA, esto no quiere decir que todas las actividades que realice se encuentren en el mismo supuesto, por ejemplo una escuela que cuente con validez oficial expedida por la SEP, pero que además enajene uniformes, entonces estaría obligado al pago del IVA por la venta de los uniformes, pero no por los servicios de enseñanza.

c) Servicios gratuitos.

En la LIVA también se encuentran exentos del pago de este impuesto los servicios prestados de manera gratuita, esto es porque al ser un servicios por el cual no se cobra cantidad alguna, no se tendría base para el cálculo del impuesto, pero esto no se aplica cuando los beneficiarios sean socios de la sociedad civil.

Para determinar el IVA por prestación de servicios profesionales independientes, se deberá considerar el valor de la contraprestación pactada, incrementándole las cantidades que se carguen a el beneficiario del servicio, como por ejemplo gastos, impuestos, etc, y el IVA se deberá pagar sobre el monto total, y no solo por el importe del honorario.

3.1.13 OBLIGACIONES.

Las sociedades civiles tendrán las siguientes obligaciones referentes al Impuesto al Valor Agregado:

1. Llevar contabilidad, de conformidad con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el reglamento de la LIVA, en donde se deberá efectuar la separación de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto por las distintas tasa de IVA (15, 10 o 0%), de aquéllas por las cuales estén exentas de pago.
2. Expedir comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que establece el CFF y su reglamento, en donde se deberá señalar en forma expresas si el pago se realiza en una sola exhibición o bien en parcialidades.
3. Cuando se cobre en parcialidades, el se deberá expedir un comprobante por cada parcialidad y contener nombre, folio, lugar y fecha de expedición y RFC de la persona a favor de quien se expide el comprobante.
4. Presentar ante las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en la LIVA.

Tratándose de una sociedad civil, es ésta la que a nombre de los socios cumplirá con sus obligaciones fiscales, tal como se encuentra plasmado en la siguiente tesis:

IMPUESTOS AL VALOR AGREGADO. ES SUJETO DE ESTE IMPUESTO LA SOCIEDAD CIVIL QUE PRESTA SERVICIO INDEPENDIENTES Y NO CADA UNA DE LAS PERSONAS FISICAS QUE LA INTEGRAN.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º, fracción II de la ley del impuesto al valor agregado, están obligadas al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas y morales que presten servicios independientes, por lo anterior, si el particular demuestra en el juicio de nulidad que forma parte integrante de una persona moral, el sujeto del impuesto al valor agregado no lo es la persona física, si no la

persona moral de la cual forma parte, ya que, según lo previsto en el artículo 32 de la ley de la materia, las obligaciones contempladas en dicho numeral deben ser cumplidas por la asociación o sociedad civil de la que la persona física forma parte, razón por la cual no puede obligarse a esta última a que se de alta ante la oficina federal de Hacienda como contribuyente afecto al pago del impuesto al valor agregado por la prestación de servicios independientes, dado que tales servicios no los ejecuta a nombre propio como integrante de la sociedad civil.

Revisión No. 316/84.- Resuelta en sesión de 24 de octubre de 1985, por unanimidad de 7 votos.

Revisión No. 313/84.- Resuelta en sesión de 7 de noviembre de 1985, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 343/84.- Resuelta en sesión de 4 de febrero de 1986, por unanimidad de 9 votos.

REFERENCIA:

JURISPRUDENCIA No. 244

ABRIL 1986, REVISTA No. 76, PAG. 821, T.F.F. 2ª. EPOCA.

Expedir constancias de retención del Impuesto al Valor Agregado al momento de pagar y recibir el comprobante, y además presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información correspondiente a las personas a las que se les hayan efectuado retenciones de IVA.

Si la sociedad civil efectúa de manera regular retenciones de IVA deberán presentar aviso al SAT dentro de los primeros 30 días siguientes a la primera retención efectuada.

3.2 IMPUESTO AL ACTIVO.

El 1 de enero de 1989 se creó la controvertida Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, como una medida para incrementar la recaudación que no se percibía del Impuesto Sobre la Renta. Posteriormente cambió su nombre a Ley del Impuesto al Activo, que como su nombre lo indica, tiene por objeto gravar la tenencia de los activos de las empresas. Esta Ley incluye como contribuyentes del impuesto en cuestión, a aquellas personas que sin ser empresas, otorguen el uso o goce temporal de bienes a contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales, asimismo ha incorporado a sociedades y asociaciones civiles y al sistema financiero.

Varios han sido los cambios que ha sufrido la LIMPAC, entre los que destacan, la opción de considerar para la determinación del impuesto, el cuarto ejercicio inmediato anterior, la devolución del impuesto pagado en los diez ejercicios anteriores (en 1993 eran 5 años), la limitante para solicitar la devolución, el acreditamiento del ISR causado y pagado, el acreditamiento adicional, etc.

Sin embargo, las modificaciones efectuadas a la LIMPAC no contemplan las diversas situaciones que se presentan en la práctica.

Las sociedades civiles residentes en territorio nacional están obligadas al pago del Impuesto al Activo por el activo que posean, aplicando sobre el valor del activo en el ejercicio de que se trate la tasa del 1.8%.

3.2.1. PERSONAS OBLIGADAS AL PAGO.

El artículo 1 de la ley del IMPAC hace mención que tanto las personas físicas y morales, residentes en México, estarán obligadas al pago del Impuesto al Activo, por el activo que posean, por lo tanto, las sociedades civiles están obligadas al pago del IMPAC porque para aspectos fiscales se consideran a las sociedades civiles como personas morales. Por lo que aplicarán la tasa del 1.8% sobre el valor de sus activos en el ejercicio de que se trate.

3.2.2 PERSONAS EXENTAS.

Existen casos por los que las personas físicas y morales pueden estar exentas del pago de este impuesto, a saber:

a) Por Ley. La misma Ley del Impuesto al Activo, nos hace mención en su artículo 6º quienes se encuentran exentos del pago de este impuesto, entre estos se encuentran:

1. Quienes que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta. En este rubro están comprendidas las sociedades y asociaciones civiles que tributen en el Régimen de las Personas Morales con Fines No Lucrativos, como por ejemplo aquellas autorizadas para recibir donativos, los sindicatos, asociaciones patronales, etc.

Cuando dichas sociedades se conviertan en contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta en los términos del artículo 94 de la LISR, como por ejemplo cuando enajenen bienes, o bien obtengan ingresos por intereses o premios, tendrían que pagar el impuesto por los ingresos obtenidos, sin embargo, atendiendo a lo establecido por la Regla 4.11 de la Resolución Miscelánea Fiscal, la cual indica que este tipo de sociedades estarán comprendidas en la exención del Impuesto al Activo, en otras palabras, no pagarán el IMPAC cuando únicamente sean contribuyentes del ISR en términos del artículo 94 de la citada LISR.

Cabe señalar que si una sociedad civil no es contribuyente del ISR, y por lo tanto no contribuyente de ISR, pero si esta sociedad le rentara un bien a una persona física o moral contribuyente del IMPAC, entonces, se convierte en contribuyente del IMPAC pero solamente por dicho bien.

2. Arrendadores de bienes con rentas congeladas, Existen aún viviendas en las que se paga lo que se llama "renta congelada", y que generalmente la habitan gente de escasos recursos que pagan una cantidad muy por debajo de lo pagarían por el alquiler de una casa-habitación.

3. Quienes se dediquen a actividades deportivas y de enseñanza. Las sociedades que utilicen bienes pero sólo los destinen a actividades deportivas, y sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios, y los que se dediquen a la enseñanza y cuente con reconocimiento de validez oficial de acuerdo a lo estipulado en la Ley de General de educación, estarán exentos del pago del impuesto al Activo, pero únicamente por los bienes utilizados para tal actividad.

Si bien es cierto que la Ley del IMPAC hace mención de "bienes" sin especificar si se trata de bienes muebles o inmuebles, mediante Resolución Miscelánea se establece que los bienes Inmuebles que utilicen las instituciones de enseñanza que requieren autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, podrán no considerar dichas sociedades dentro del valor de su activo el valor de dichos bienes inmuebles, es decir, mediante Ley se exenta del pago a las instituciones de enseñanza que requieran autorización de validez oficial expedida por la SEP, por el activo que utilicen para tal actividad, y por si existiera la confusión de si se refieren a "bienes muebles" o "bienes inmuebles", es mediante la regla 4.5 de la Resolución Miscelánea donde se hace alusión a que los bienes inmuebles usados por este tipo de sociedades, podrán no ser considerados dentro del valor del activo que tengan, y por ende, no se pagara impuesto por ello.

b) Por Decreto. Año con año el Ejecutivo, representado por el presidente de la República, emite un decreto mediante el cual se exenta del pago del impuesto al Activo, este decreto se emite en apego al artículo 39 del Código Fiscal de la Federación que contiene las facultades del poder Ejecutivo:

"ARTICULO 39 CFF. El Ejecutivo Federal mediante reglas de carácter general podrá:

1.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de las contribuciones y sus accesorios..."

3.2.3 DECRETO DE EXENCIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO

El día 11 de Octubre de 2005, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se exime del pago del Impuesto al Activo y se otorgan diversas facilidades administrativas a determinados contribuyentes. Dicho decreto contiene lo siguiente:

Artículo Primero. Se **EXIME TOTALMENTE** del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio fiscal de 2005, a los contribuyentes **PERSONAS FISICAS** cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2004 no hubieran excedido de \$4'000,000.00 (cuatro millones de pesos 00/100 M.N.)

Es decir, que a partir del año de 2005 se encuentran obligados al pago del impuesto las **personas físicas con Ingresos superiores a \$4'000,000.00 y TODAS LAS PERSONAS MORALES.**

Artículo Segundo. Aquellos contribuyentes que a partir del año de 2005 se encuentren obligados al pago del impuesto, que estuvieran obligados a presentarlos, y que no hayan efectuado pago provisionales del Impuesto al Activo durante el presente año (enero- agosto 2005), los podrán presentar de manera proporcional en los siguientes pagos provisionales de septiembre a diciembre 2005.

1. El impuesto del año 2004 actualizado se dividirá entre cuatro y el monto obtenido será la cantidad que corresponderá a los meses de septiembre a diciembre de 2005 por concepto de pago provisional del impuesto al activo.
2. Se les condonarán a los contribuyentes totalmente las multas que se hubieran generado por la omisión en el entero de los pagos provisionales del impuesto al activo correspondiente a los meses de enero a agosto de 2005,

La condonación de multas no será aplicable cuando:

- a) Se omita el pago de alguno de los 4 pagos provisionales señalados anteriormente.
- b) Se efectúe el pago a requerimiento de la autoridad

Artículo Tercero. El Servicio de Administración Tributaria podrá expedir las disposiciones necesarias para la correcta y debida aplicación del presente Decreto.

3.2.4 PERÍODO DE EXENCIÓN DE PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

El artículo 6 de la LIMPAC contempla los periodos por los cuales no se pagará el impuesto y que son: el período preoperativo, los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, excepto cuando este último dure más de dos años.

a) Periodo Preoperativo.

Existe confusión a lo que la LIMPAC se refiere con periodo preoperativo, por lo que, acudimos al diccionario de la Real Academia Española para investigar que se entiende por preoperativo:

Pre denota anterioridad local o temporal, prioridad o encarecimiento.

Operativo (De operar) adj. Dicese de lo que obra y hace su efecto.

Obrar (De lat. Operari) Hacer una cosa, trabajar en ésta.

Con base a lo anterior, podemos afirmar que por periodo preoperativo es el periodo anterior a aquél en el que se empieza a operar.

Cabe señalar que de acuerdo a la exposición de motivos de la LIMPAC, se estableció como un impuesto complementario al ISR, y que de acuerdo a lo estipulado por el artículo 38 de la LISR, que define a las inversiones, el periodo preoperativo es aquél en el que el contribuyente no ha empezado a enajenar sus productos o a prestar sus servicios en forma constante. Por lo tanto, el periodo preoperativo comprende desde el momento en que se inician operaciones, sin importar el número de ejercicios fiscales que dure dicho periodo, y hasta aquél en el que se empiecen a enajenar sus productos o a prestar sus servicios en forma constante.

Lo más conveniente sería que la autoridad hacendaria emitiera un concepto de periodo preoperativo para otorgarle mayor seguridad al contribuyente.

Teniendo como base lo señalado en el artículo 6 de la LIMPAC, de manera indebida y conservadora se ha considerado que el periodo de exención en el pago del Impuesto al Activo es de cuatro ejercicios, esto porque el citado artículo señala que no se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades y los dos siguientes.

Pero existen empresas en las que pueden comprender varios ejercicios fiscales su periodo preoperativo, tal es el caso para desarrolladores inmobiliarios y prestadores de servicios de hotelería, por lo que independientemente de la duración de su periodo preoperativo, el contribuyente se encuentra exento del Impuesto al Activo, y por ende, el periodo de exención sería mayor a cuatro ejercicios, sin embargo lo más conveniente es que se estudie cada caso en particular e inclusive realizar consulta a las autoridades fiscales y así evitar posibles problemas con el Fisco.

b) Ejercicio de Inicio de actividades.

Un punto importante es que tratándose de contribuyentes que tengan como actividad preponderante el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, de activo fijo y terrenos, si pagarán el IMPAC por los ejercicios del inicio de actividades y el siguiente.

El artículo 16 del Reglamento del IMPAC define al ejercicio de inicio de actividades, a aquel en el que el contribuyente comience o deba comenzar a presentar las declaraciones del pago del ISR, incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto. Partiendo de esto las sociedades civiles que comiencen actividades, no pagarán el IMPAC por los primeros cuatro ejercicios de vida, porque los pagos provisionales de ISR se presentan a partir del segundo ejercicio, ya que se paga en función a los resultados del ejercicio anterior, razón por la cual, si los pagos de ISR empiezan a partir del segundo ejercicio de labores (lo que el reglamento del IMPAC define como "inicio de actividades"), y si adicionamos los dos ejercicios siguientes, esto nos da como resultado cuatro ejercicios en los cuales no existe obligación de pagar el impuesto.

3.2.5 CONCEPTOS QUE SE CONSIDERAN ACTIVOS FINANCIEROS.

La ley del Impuesto al Activo en su artículo 4º señala como activos financieros a los siguientes:

I.- Activos Financieros. Los activos financieros comprenden:

1. Las Inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México.
2. Las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija.
3. Cuentas y documentos por cobrar. Hay que tomar en cuenta que la ley del impuesto al activo señala que no se considerarán cuentas por cobrar los pagos provisionales, saldos a favor de contribuciones, estímulos fiscales por aplicar, y aquellas a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, personas físicas o sociedades.

4. Intereses devengados a favor no cobrados.
5. Inversiones y depósitos en instituciones del sistema financiero.

Además, el artículo 13 del RLIA señala como activos financieros las inversiones y los depósitos en instituciones del sistema financiero.

3.2.6 PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS.

Para determinar el promedio de los activos financieros se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses, tratándose de ejercicio regular entre doce.

El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se calculará sumando los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividido entre el número de meses del ejercicio.

3.2.7 OPCIÓN DE CALCULAR EL PROMEDIO MENSUAL DE LOS ACTIVOS Y DEUDAS MEDIANTE RMF

Mediante la regla 4.2 de la Resolución Miscelánea fiscal, se establece la opción de calcular el promedio de las deudas y de los activos financieros, excepto acciones, sumando los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio de los activos y deudas, y dividiendo el resultado entre el número de meses del ejercicio. Si la sociedad civil opta por determinar el valor de sus activos y deudas en apego a esta regla, no podrá variar esta opción en los siguientes ejercicios.

Ejemplo:

Cálculo del Promedio anual de Activos Financieros, excepto acciones:

Suma de los promedios mensuales Activos Financieros	414,000.00
Entre: 12 meses (ejercicio regular)	
Igual: Promedio del Ejercicio de Activos Financieros	34,500.00

Las acciones consideradas activos financieros son las emitidas por personas morales residentes en el extranjero y las emitidas por sociedades de inversión de renta fija.

Tratándose de acciones, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.

Ejemplo:

La empresa X, S.A. de C.V. adquirió acciones en marzo del 2003 con un costo comprobado de adquisición de \$50,000.00.

En primer lugar determinamos el factor de actualización, comprendido desde el mes de marzo 2003 a junio 2004:

$$\begin{array}{l} \text{Factor de} \\ \text{Actualización} \end{array} = \frac{\text{I.N.P.C. Jun 04}}{\text{I.N.P.C. Marzo 03}} = \frac{108.7370}{104.2610} = 1.0429$$

Ya obtenido el factor de actualización, lo aplicamos sobre el costo comprobado de adquisición:

$$\begin{array}{l} \text{Promedio} \\ \text{Anual} \end{array} = 50,000.00 \times 1.0429 = \underline{\underline{52,145.00}}$$

3.2.8 CONCEPTOS QUE SE CONSIDERAN ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.

El artículo 38 de la LISR define a los activos fijos, gastos y cargos diferidos.

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

El boletín C-6 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados define al activo fijo como inmuebles, maquinaria y equipo los cuales son bienes tangibles que tienen como objeto:

- a) El uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad.
- b) La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad.
- c) La prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general.

La adquisición de estos bienes tiene el propósito de utilizarlos y no el de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

Gastos diferidos. Son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Cargos diferidos. Son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo limitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

3.2.9 PROMEDIO DE LOS ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.

Para calcular el promedio de estos activos se procederá de la siguiente manera, se deberá calcular el promedio de cada bien de la siguiente manera:

1. Se actualizará el saldo pendiente por deducir en el ISR al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquellos no deducibles para los efectos de dicho impuesto.
2. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, ya sea depreciación a amortización, determinada conforme a los artículos 41 y 47 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.¹⁶

La actualización será por el periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se determina el impuesto.

En el primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio se determinará dividiendo entre doce y resultado se multiplicará por el número de meses en los que el bien se haya utilizado en dichos ejercicios. En el caso de activos fijos por los que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerará como saldo por deducir, el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción, en cuyo caso se aplicarán los porcentajes máximos de deducción autorizados en los artículos 43, 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el tipo de bien de que se trate.

Ejemplo:

El 1º de septiembre de 2003 se adquirió un automóvil con valor de \$145,000.00.

En primer lugar se Determina el saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo:

Descripción	Fecha		Monto Original	% Depr.	Depreciación Histórica Acumulada 2003	Valor en libros a 2003
	Adquisición					
	Año	Mes				

Equipo de transporte

SMART	2003	9	145,000.00	25%	9,062.50	135,937.50
-------	------	---	------------	-----	----------	------------

¹⁶ La ley del Impuesto al Activo hace referencia a los artículos 41 y 47, si embargo, para 2005, el capítulo denominado "De las Inversiones" abarca del artículo 37 al 44, por lo tanto, serán los artículos aplicables serán el artículo 37 y 43.

Posteriormente determinamos su depreciación en el ejercicio:

Depreciación Contable 2004	Valor en libros al 31-Dic-04	INPC		Factor de Actualización	Depreciación Fiscal 2004
		Último mes de la primera mitad	Fecha de Adquisición		
		108.7370			

36,250.00 99,687.50 108.7370 83.4564 1.3029 47,230.13

Ya con los datos anteriores obtenemos el valor promedio del ejercicio:

Valor en libros a 2003	Factor de Actualización IMPAC 108.7370	Saldo por deducir actualizado al inicio del ejercicio	50% Depreciación Fiscal 2004	Base Promedio para IMPAC 2004
135,937.50	1.3029	177,115.67	23,615.06	153,500.60

135,937.50 1.3029 177,115.67 23,615.06 153,500.60

3.2.10 CONCEPTO DE TERRENOS.

Son Activos que se utilizan generalmente en la actividad del contribuyente, con la característica de que no se demeritan con el uso o por el transcurso del tiempo, sino que son susceptibles de una plusvalía o minusvalía.

3.2.11 PROMEDIO DE TERRENOS.

El monto original de la inversión de cada terreno, se actualizará desde el mes en que se adquirió o se utilizó y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determinó el impuesto.

Una vez actualizado el monto original de la inversión del terreno, se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determina el impuesto.

Ejemplo:

En el mes de septiembre de 1999 se adquirió un terreno con un valor de \$ 650,000.00.

En primer lugar determinamos el factor de actualización aplicable al monto original de inversión del terreno:

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{I.N.P.C. Jun 04}}{\text{I.N.P.C. Sep 99}} = \frac{108.7370}{83.4564} = 1.3029$$

Una vez determinado el factor de actualización lo aplicamos sobre el M.O.I:

$$\text{M.O.I Actualizado} = 650,000.00 \times 1.3029 = \underline{846,885.00}$$

Por lo que el promedio se obtiene de la siguiente manera:

$$\begin{array}{l} \text{Promedio del} \\ \text{Ejercicio} \end{array} = \frac{846,885.00 \times 12}{12} = \underline{846,885.00}$$

3.2.12 CONCEPTOS DE INVENTARIOS.

Aunque para el caso de una sociedad civil que preste servicios profesionales el rubro de inventarios no es aplicable, a grandes rasgos lo explicaré para no dejar pasar el tema.

Inventarios. Son los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancías o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones.¹⁷

3.2.13 PROMEDIO DE INVENTARIOS.

El procedimiento para determinar el valor promedio de los inventarios es el siguiente:

$$\begin{array}{l} \text{Promedio} \\ \text{de} \\ \text{Inventarios} \end{array} = \frac{\text{Inventario Inicial} + \text{Final}}{2}$$

3.2.14 DISMINUCIÓN DE LAS DEUDAS

Las personas morales podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país, con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero o en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables. También podrán deducirse las deudas negociables en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aun cuando no habiéndosele notificado la cesión el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o a cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto.

La ley del Impuesto al Activo establece que el promedio se calculará sumando los promedios mensuales de los pasivos y dividiendo el resultado entre el número de meses que comprende el ejercicio, y que los promedios se determinarán sumando los saldos al inicio y al final del mes y dividiendo el cociente entre dos, sin embargo, como lo había mencionado anteriormente, mediante la regla 4.2 de Resolución Miscelánea, se establece la opción de calcular el promedio de las deudas y de los activos financieros, excepto acciones, sumando los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio de los activos y deudas, y dividiendo el resultado entre el número de meses del ejercicio.

¹⁷ Párrafo séptimo del Boletín C-4 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

3.2.15 OPCIÓN DE CALCULAR EL IMPUESTO CON BASE AL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR

Existe también la posibilidad de calcular el IMPAC en función al que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio. En el caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular.

El impuesto a que se refiere el párrafo anterior se actualizará por el período transcurrido desde el último mes de la primera mitad del cuarto ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.

Una vez ejercida la opción que establece este artículo, el contribuyente deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes, incluso cuando se deba pagar este impuesto en el período de liquidación. Razón por la cual la sociedad deberá evaluar la posibilidad de calcular el IMPAC por esta vía, ya que no podrá variarla en los siguientes años.

Sin embargo, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de abril de 2003, en su artículo 3º, se otorga la opción a los contribuyentes de cambiar la opción consistente en determinar el valor del activo correspondiente al ejercicio fiscal del 2002 y posteriores, con los activos y deudas correspondientes al ejercicio de que se trate y cumpliendo con las reglas que emita el SAT, entre ellas obtener autorización del SAT.

3.2.16 DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO DEL EJERCICIO

Las sociedades civiles calcularán el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo la tasa del 1.8%, basándose en el siguiente procedimiento:

Promedio de Activos Financieros

Más: Promedios de Activos Fijos, gastos y cargos diferidos

Más: Promedio de Terrenos

Igual: Valor del Activo del Ejercicio

Menos: Promedio de Deudas

Igual: Base de IMPAC

Por: Tasa del 1.8%

Igual: IMPAC Causado

Menos: Pagos Provisionales efectuados con anterioridad

Igual: IMPAC del ejercicio

Ejemplo:

SANCHEZ Y CIA, S.C.

IMPUESTOS POR PAGAR

CALCULO ANUAL DEL IMPUESTO AL ACTIVO

PERIODO DE TRABAJO:

31 de Diciembre de 2004

IMPORTE

ACTIVOS FINANCIEROS			86,645.00
INVENTARIOS			0.00
ACTIVOS FIJOS Y CARGOS DIFERIDOS			153,500.60
TERRENOS			846,885.00
DEUDAS DEDUCIBLES			<u>515,200.00</u>
Base de impuesto al activo			571,830.60
1.8% I.A.			<u>10,292.95</u>
Factor de actualización	INPC DIC'04	112.5500	1.0519
	INPC DIC'03	106.9960	
I.A. actualizado			<u>10,827.15</u>
Pago mensual			<u>902.26</u>

Adicionalmente, las sociedades civiles podrán acreditar contra el IMPAC del ejercicio, una cantidad equivalente al ISR correspondiente al ejercicio de que se trate. Si el ISR causado es mayor al IMPAC se podrá solicitar devolución del IMPAC actualizado que se hubiera pagado en alguno de los 10 ejercicios inmediatos anteriores, siempre y cuando no se haya pedido con anterioridad.

Pero si la sociedad no acredita el ISR o no solicita la devolución del IMPAC actualizado en un ejercicio, perderá el derecho a hacerlo. El IMPAC se actualiza de la siguiente manera:

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{INPC del sexto mes del ejercicio en que exceda el ISR al IMPAC}}{\text{INPC del sexto mes del ejercicio en que se pagó el IMPAC}}$$

3.2.16 PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Las sociedades efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, y los deberán enterar a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago. Para determinar el monto de los pagos provisionales se procederá de la siguiente manera:

IMPAC del ejercicio inmediato anterior

Por: Factor de Actualización

Igual: IMPAC del ejercicio anterior inmediato anterior actualizado

Entre: 12

Igual: Monto de los Pagos provisionales mensuales de IMPAC

Por: Número de meses desde el inicio del ejercicio hasta el mes de pago

Igual: IMPAC del mes de que se trate

Menos: Pagos provisionales de IMPAC efectuados con anterioridad

Igual: Pago provisional de IMPAC del mes de que se trate

Ejemplo:

Determinación del pago provisional del Impuesto al Activo Correspondiente al mes de junio de 2005:

Base de impuesto al activo			571,830.60
1.8% I.A.			<u>10,292.95</u>
Factor de actualización	<u>INPC DIC'04</u>	112.5500	1.0519
	INPC DIC'03	106.9960	
I.A. actualizado			10,827.15
Pago mensual			<u>902.26</u>
Mes del pago provisional			6
Impac del mes			<u>5,413.58</u>
Pagos provisionales efectuados con anterioridad (\$ 902.26 X 5)			4,511.31
Pago provisional de Impuesto al Activo			<u>902.26</u>

El impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará por el período comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto.

La sociedad civil deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior, para los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración del mismo ejercicio. Una vez que ya se haya presentado la declaración del ejercicio, el pago provisional se determinará con base en el impuesto del ejercicio inmediato anterior, actualizándolo, dividiéndolo entre doce y multiplicarlo por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago.

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

3.2.17 PAGOS PROVISIONALES DE IMPAC E ISR

Las sociedades civiles podrán comparar el importe de los pagos provisionales de ISR e IMPAC y pagar solo el mayor, de acuerdo a lo siguiente:

a) Compararán el importe del pago provisional del IMPAC con el pago provisional del ISR, sin considerar para efectos de dicha comparación, el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

b) El pago provisional se hará por la cantidad que resulte mayor, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad en los términos de este artículo.

Como se podrá observar la acreditación o disminución de los pagos provisionales efectuados con anterioridad se llevará a cabo una vez que se hayan comparado los importes de ISR e IMPAC y haber identificado que impuesto es el mayor, entonces ya se disminuirá el monto de los pagos provisionales efectuados del importe del impuesto que sea mayor.

Las sociedades civiles podrán acreditar contra el IMPAC del ejercicio una cantidad equivalente al ISR que les correspondió en el mismo..

Si el ISR causado es menor al IMPAC causado en los tres ejercicios inmediatos anteriores, entonces esa diferencia será la que se Acreditará adicional contra IMPAC, inclusive en pagos provisionales. El impuesto que resulte después de los acreditamientos, será el MPAC a pagar.

Pero la sociedad podrá optar por pedir la devolución de IMPAC pagado en los diez ejercicios anteriores, cuando:

I. ISR excede del Impuesto al activo. Podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado de el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con

anterioridad. La devolución en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

II. ISR que se podrá acreditar será el efectivamente pagado.

Las diferencias se actualizarán mediante el siguiente factor de actualización:

Factor de Actualización = $\frac{\text{INPC del sexto mes del ejercicio en que se acredite o el ISR exceda al IMPAC}}{\text{INPC del sexto mes del ejercicio al que corresponda el pago de ISR o IMPAC}}$

Pero hay casos en que no se podrá solicitar el ISR pagado en exceso, y son los siguientes:

I. Cuando exista Impuesto al activo a cargo en el mismo ejercicio.

II. Cuando ISR anual es superior a IA anual se tendrá derecho a la devolución del IA pagado en los diez ejercicios anteriores

Cuando la sociedad civil no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Adicionalmente a esto, la sociedad civil podrán considerar el impuesto que hubieren retenido por concepto de anticipos a sus socios, como impuesto sobre la renta correspondiente a la persona moral de que se trate, para los efectos del artículo 9o. de esta Ley.

3.3 PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.

3.3.1 MARCO LEGAL.

Desde 1990, las sociedades civiles, excepto las no contribuyentes, tributan en el Título II de la LISR, debiendo en consecuencia determinar la base gravable para determinar la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, de conformidad con lo establecido en el artículo 16 de la LISR. La Resolución de la Cuarta Comisión de la P.T.U. establece que la utilidad para efectos del reparto de utilidades será la Renta Gravable determinada según lo dispuesto por la LISR.

Sin embargo, ha existido controversia durante años, sobre la base para determinar la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, según lo establecido tanto en la LISR, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en la propia Ley Federal del Trabajo, lo que a derivado que las personas obligadas al pago de la PTU se amparen contra lo dispuesto en la LISR.

Desde lo establecido en el artículo 14 de la LISR (vigente hasta el año de 2001) y actualmente en el artículo 16, la LISR establece como calcular la base para determinar la PTU a repartir entre los trabajadores, sin embargo, tales disposiciones se han declarado

inconstitucionales a favor de los contribuyentes que han optado por ampararse. A continuación transcribo la siguiente resolución de los tribunales, en donde se establece que la renta gravable a que hace alusión la LFT y nuestra Carta Magna, debería de ser la Utilidad Fiscal determinada conforme lo establece el artículo 10 de la LISR:

"PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LA REGULA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL".- El citado precepto constitucional prevé que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable que al efecto establezca la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, la que está precisada en su artículo 10. En consecuencia, el hecho de que el artículo 16 de la ley citada señale un procedimiento y conceptos diversos a los previstos en dicho numeral para efectos de la determinación de la base gravable en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que al obligarse a las personas morales a otorgar esa participación sobre una riqueza no generada, sino artificial, se produce una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del patrón, reflejada en la renta neta o utilidad obtenida de restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas.

Amparo en revisión 594/2003. Mr. Poño, S.A. de C.V. 30 de mayo de 2003. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Juan Díaz Romero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Sin embargo, no es el objetivo de este trabajo de investigación el determinar la inconstitucionalidad del artículo 16 de la LISR, pero considere conveniente no dejar pasar el tema.

Como lo he comentado anteriormente, es en nuestra Carta Magna, en su artículo 123 fracción IX del apartado A, en donde se establece el derecho de los trabajadores a participar en las Utilidades de las Empresas, siempre y cuando la empresa las genere, de ser así es justo que los trabajadores tengan derecho a participar en dichas utilidades. Es por ello que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece las siguientes reglas a seguir en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas:

a) Determinar una Comisión Nacional, que deberá estar integrada por representantes de los trabajadores, de los patrones y del gobierno, y que tendrá los siguientes objetivos:

1. Fijar el porcentaje que deba repartirse entre los trabajadores (10% sobre la "renta gravable" ya comentada anteriormente).

Sin embargo, no hay que perder de vista que el monto de la PTU 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 exceder de un mes de salario, tal como lo establece el artículo 127 fracción III de la LFT.

2. Practicar las investigaciones y realizar los estudios necesarios para conocer la condición de la economía nacional. Tomando en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesidad de la reinversión de capitales.

3. Revisar el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que lo justifiquen.

La Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a aquellas empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años, a las dedicadas a trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones en particular.

Los trabajadores podrán formular ante la SHCP, las objeciones que juzguen convenientes, siempre y cuando se ajusten a los procedimientos establecidos en ley.

Es importante señalar que el derecho que tienen los trabajadores a participar en las utilidades no implica que tengan derecho de intervenir en la administración o dirección de las empresas.

3.3.2 SUJETOS OBLIGADOS A REPARTIR.

Son sujetos obligados a repartir utilidades, las personas físicas y morales con actividades de producción o distribución de bienes o servicios, que siendo o no contribuyentes del impuesto sobre la renta tengan trabajadores a su servicio, mediante el pago de un salario.

Los criterios que al respecto se han sustentado por las autoridades del trabajo, y que en la práctica se aplican, para determinar a los contribuyentes obligados al reparto de la PTU, son los siguientes:

1. Las empresas que se fusionen, traspasen o cambien su nombre o razón social,
2. Las empresas que tengan varias plantas de producción o distribución de bienes o servicios, así como diversos establecimientos, sucursales, agencias u otra forma semejante, cuyos ingresos se acumulen en una sola declaración para efectos del pago del impuesto sobre la renta, la participación de las utilidades a los trabajadores se hará con base en la declaración del ejercicio y no por los ingresos obtenidos en cada unidad económica;
3. Las asociaciones o sociedades civiles constituidas sin fines de lucro, que obtengan ingresos por la enajenación de bienes distintos a su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, siempre que dichos ingresos excedan del 5 % de sus ingresos totales, tienen obligación de repartir las utilidades a sus trabajadores por estos conceptos;
4. Las sociedades cooperativas que tengan a su servicio personal administrativo y asalariado que no sean socios, cuyas relaciones de trabajo se rigen por la Ley Federal de Trabajo, tendrán obligación de participar de utilidades a esos trabajadores de las utilidades que obtengan.

5. Las empresas exentas en forma parcial o total del pago de impuesto sobre la renta, que tengan trabajadores a su servicio están obligadas a repartir utilidades por la parte de la exención, puesto que dicha exención es sólo para efectos fiscales y no puede extenderse a los laborales.

3.3.3 SUJETOS EXENTOS A REPARTIR.

El artículo 126 de la Ley Federal de Trabajo establece las empresas e instituciones que están exceptuadas de la obligación de repartir utilidades a sus trabajadores y la aplicación de este precepto es limitativa y, por lo tanto, no se puede aplicar por similitud o semejanza.

1. Las empresas de nueva creación, durante el primer año de funcionamiento. El criterio sustentado por las autoridades del trabajo, respecto al plazo de un año de funcionamiento, comienza a correr a partir de la fecha del aviso de registro o alta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para iniciar operaciones, siendo este el documento que determina si un patrón está dentro de la excepción, salvo que demuestre fehacientemente que con fecha posterior inició las actividades propias de la empresa.

2. Las empresas de nueva creación dedicadas a la elaboración de un producto nuevo durante los dos primeros años de funcionamiento. Las empresas deben justificar, primeramente, que son de nueva creación y, segundo, que fabrican un producto nuevo; la novedad del producto lo determina la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y no la empresa, por lo que ella debe acreditar este hecho ante los trabajadores y, en su caso, ante la autoridad correspondiente. Para que opere esta excepción deberán cumplirse conjuntamente los dos requisitos a que se refiere esta fracción.

3. Las empresas de industria extractiva, de nueva creación, durante el periodo de exploración. (Se refiere a la rama industrial minera) Para disfrutar del plazo de excepción, tienen que ser de nueva creación. En el momento en que las empresas realicen la primera actividad de producción, termina automáticamente el plazo de excepción y, por consiguiente, tienen la obligación de participar a los trabajadores de las utilidades que obtengan.

4. Las instituciones de asistencia privada, reconocidas por las leyes, que con bienes de propiedad particular ejecuten actos con fines humanitarios de asistencia sin propósitos de lucro y sin designar individualmente a los beneficiarios. La ley a que se refiere este artículo es la de Asistencia Privada, como son los casos de los asilos, fundaciones, etcétera. Las empresas que no tengan propósitos de lucro, que realicen los citados actos pero que no tengan el reconocimiento de la Secretaría correspondiente, estarán obligadas a repartir utilidades a sus trabajadores.

5. El IMSS y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia,

6. Las empresas que tengan un capital menor al que fije la Secretaría del Trabajo y Previsión Social por ramas de la industria, previa consulta con la Secretaría de Industria y Comercio. La Resolución podrá revisarse total o parcialmente, cuando existan circunstancias económicas importantes que lo justifiquen.

El 19 de diciembre de 1996 se publicó en el diario oficial la disposición por la cual aquellas empresas que generen un ingreso menor a la cantidad de \$300,000.00 para el Impuesto Sobre la Renta quedan exceptuadas de pago.

3.3.4 QUIENES DEBEN RECIBIR P.T.U.

La Ley Federal del Trabajo es la que determina que tipo de trabajadores tienen derecho a participar en el reparto de la P.T.U.

- a) Todo trabajador, independientemente de su categoría o forma de contratación: sindicalizados, de planta o confianza (por obra determinada o tiempo indeterminado) (artículo 117 LFT);
- b) Directores y gerentes de área*;
- c) Empleados eventuales que hayan laborado 60 días durante el ejercicio fiscal de 2002, continua o discontinuamente (artículo 127, fracción VII LFT);
- d) Ex trabajadores de planta: independientemente del período laborado durante el 2002, y
- e) Ex trabajadores por tiempo determinado: aplica también la regla de los 60 días laborados durante el ejercicio.

Quedando fuera del reparto de P.T.U. los siguientes trabajadores:

1. Directores, administradores y gerentes generales* (artículo 127, fracción I);
2. Trabajadores eventuales que laboraron menos de 60 días durante el ejercicio fiscal de 2004;
3. Personas contratadas para prestar servicios profesionales;
4. Comisionistas mercantiles, y
5. Socios de la empresa.

La inclusión de los Directores y gerentes de área al derecho a participar en el reparto de las utilidades, y la exclusión de los Directores, administradores y gerentes generales es en base al criterio emitido en la siguiente tesis:

DIRECTORES DE FINANZAS. DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 127 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO TIENEN DERECHO A LA PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. En los organigramas de las empresas existen los cargos de directores, administradores y gerentes generales, así como directores, administradores y gerentes de áreas; por lo tanto no es lógico ni jurídico admitir que el artículo 127 de la Ley Federal del Trabajo exente del pago de la participación en las utilidades de las empresas, a todos los directores y administradores, sean generales o de área y

sólo a los gerentes generales los incluya en esa exención; esto es, debe entenderse que la naturaleza de "general" califica tanto a los directores, administradores y gerentes y no sólo a estos últimos, motivo por el que esos directivos, en el caso, "el director de finanzas" cuando lo son de áreas específicas sí son sujetos del pago de utilidades. Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Amparo directo 7694/97. Productora e Importadora de Papel, S.A. de C.V. 4 de marzo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Silvia Martínez Saavedra.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: VIII, Julio de 1998, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis: I.4o.A.290 A, pág. 355.

3.3.5 REPARTO DE P.T.U. EN UNA SOCIEDAD CIVIL

INGRESOS ACUMULABLES		9,033,161.39
Menos: Ajuste Anual por Inflación Acumulable		-8,533.00
Más: Dividendos Cobrados (*)		60,000.00
Dividendos reinvertidos en 30 días o en acciones		
Utilidad Cambiaria		
Diferencia entre:		1,468.23
El monto de enajenación de activos fijos	1,787.60	
Ganancia Acumulable	-319.37	

Igual: (A) Ingresos Acumulables para PTU

9,086,096.62

DEDUCCIONES AUTORIZADAS		8,397,675.79
Menos: Ajuste Anual por Inflación Deducible		0.00
Deducción Actualizada		-17,822.86
Depreciación Normal	-9,550.20	
Depreciación Inmediata	-7,682.68	
Depreciación por Baja	-589.98	
Pérdida Fiscal en Vta de Activo Fijo		-52.30
Más: Depreciación Histórica		7,967.77
Depreciación Normal	7,095.54	
Depreciación Inmediata	872.23	
Saldo por redimir en enajenación o baja de Activos Fijos		4,518.49
Dividendos que se reembolse, siempre que los hubiera recibido el contribuyente en ejercicios anteriores y los haya reinvertido dentro de un de un período de 30 días o bien los haya		0.00

recibido mediante la entrega de acciones.

Pérdida Cambiaria

0.00

Igual: (B) DEDUCCIONES PARA PTU	8,392,286.89
BASE GRAVABLE PARA PTU (A-B)	693,809.73
PTU A REPARTIR (10%)	69,380.97

El último párrafo del artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo señala que la P.T.U. del ejercicio inmediato anterior que no sea reclamada, se adicionará al monto de la P.T.U. a repartir para el año siguiente.

3.3.6 PLAZO PARA EL PAGO DE LA P.T.U.

El término de los sesenta días a que se refiere el artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo, comienza a correr a partir de la fecha en que la empresa presentó o debió presentar la declaración normal del ejercicio ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aún cuando esté trámite objeción de los trabajadores.

En caso de que la Sociedad Civil presente declaración complementaria, por dictamen, por corrección o por crédito parcialmente impugnado, el pago adicional deberá efectuarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha de su presentación ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El reparto de utilidades determinado para cada trabajador no podrá suspenderse, aun cuando los representantes de los trabajadores objeten o pretendan objetar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la declaración del impuesto sobre la renta.

Además la sociedad civil tiene la obligación de entregar a los trabajadores una copia de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, para que ellos cuenten con la información necesaria para saber de donde emanó la cantidad de la PTU a repartir. Esto lo debe hacer la sociedad civil en un plazo de 10 días contados a partir de la fecha de presentación de la declaración anual.

3.3.7 PLAZO PARA EXIGIR EL PAGO DE LA P.T.U.

El derecho de los trabajadores de exigir el pago de la PTU prescribe en un año, contado a partir de la fecha en la cual la misma debió pagarse a los trabajadores (31 de mayo de 2005), según lo dispuesto en el artículo 516 de la LFT.

Pero si el trabajador formula objeciones al proyecto de reparto individual de utilidades, el término en cuestión comenzará a contarse a partir del momento en que la comisión mixta le notifique la resolución a su inconformidad, como lo señala la siguiente tesis:

REPARTO DE UTILIDADES. MOMENTO A PARTIR DEL CUAL INICIA EL CÁLCULO DEL PLAZO DE UN AÑO, PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA EXIGIRLO. En virtud de que la acción

ejercitada para reclamar el pago de participación de utilidades no está comprendida dentro de las acciones de trabajo que prescriben en los plazos que establecen los artículos 517, 518 y siguientes de la Ley Federal del Trabajo, dicho supuesto debe ubicarse en la regla general de un año que prevé el numeral 516 de la propia ley. Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 125 de ésta, los trabajadores individualmente pueden formular objeciones a la resolución que dicte la comisión mixta o, en su caso, el inspector del trabajo, en la que se determine la participación individual de cada uno de ellos en las utilidades de la empresa, objeciones que serán resueltas por la citada comisión después de seguir el procedimiento previsto en el propio precepto, y es a partir del dictado de la resolución respectiva cuando nace la obligación del patrón de entregar a cada trabajador el reparto de utilidades; de ahí que el plazo de un año para que prescriba la acción de mérito inicia a partir del día siguiente al que se notifique o haga saber fehacientemente al interesado el pronunciamiento de la resolución mencionada, pues sólo hasta que se precise en cantidad líquida la participación de cada trabajador en dichas utilidades, estará en aptitud de reclamarla.

Contradicción de tesis 13/2000-SS. Entre las sustentadas por el Tribunal Colegiado del Segundo Circuito y el Noveno Tribunal Colegiado del Primer Circuito, ambos en Materia de Trabajo. 30 de noviembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

Tesis de jurisprudencia 2/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de enero de dos mil uno.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XIII, Enero de 2001, Instancia: Segunda Sala, Tesis: 2a./J. 2/2001, página 204.

CAPÍTULO 4. CASO PRACTICO



En este capítulo se desarrollará el procedimiento a seguir para determinar el cierre fiscal para el ejercicio de 2005 de un despacho contable.

A continuación se presentan los datos generales del despacho contable:

DENOMINACIÓN SOCIAL:
KÉLLER PODGURSKY Y CIA, S.C.

FECHA DE INICIO DE OPERACIONES:
18-ENERO-1999

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES:
KPO-990118-UZA

DOMICILIO FISCAL:
AV. PRESIDENTE MASARIK #101-1302, COLONIA CHAPULTEPEC MORALES,
DELEGACIÓN MIGUEL HIDALGO, CÓDIGO POSTAL 11570, MÉXICO DISTRITO
FEDERAL

ACTIVIDAD PREPONDERANTE:
SERVICIOS CONTABLES

KPO

Keller Podgursky y Cia., S.C.
Contadores Públicos

A continuación se muestra la balanza de comprobación del KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C. con cifras al 31 de diciembre de 2005 (estimadas), de la que se deriva el caso práctico, así como las siguientes cédulas de trabajo:

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C.		
INDICE DE CEDULAS DE TRABAJO DE LA DECLARACION ANUAL DEL EJERCICIO FISCAL 2005		
(CIFRAS SUPUESTAS)		
Nº DE CEDULA	CONTENIDO	
o Anexo		
CEDULA - 1	BALANCE GENERAL	
CEDULA - 2	ESTADO DE RESULTADOS	
CEDULA - 3	BALANZAS DE COMPROBACION	
CEDULA - 4	RESULTADO FISCAL	
CEDULA - 5	OTROS GASTOS	
CEDULA - 6	CONCILIACION CONTABLE - FISCAL	
CEDULA - 7	AJUSTE ANUAL POR INFLACION	
CEDULA - 8	PROMEDIO DE CREDITOS (AJUSTE ANUAL POR INFLACION ISR)	
CEDULA - 9	PROMEDIO DE DEUDAS (AJUSTE ANUAL POR INFLACION ISR)	
CEDULA - 10	TERRENOS	
CEDULA - 11	IMPAC	
CEDULA - 12	PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS IMPAC	
CEDULA - 13	PROMEDIO DE DEUDAS IMPAC	
CEDULA - 14	CUFIN	
CEDULA - 15	CUCA	
CEDULA - 16	ACTIVO FIJO	
CEDULA - 17	VENTA DE ACTIVO FIJO	
ANEXO - 1	COEFICIENTE DE UTILIDAD	
ANEXO - 2	PAPELES DE TRABAJO DE PAGOS PROVISIONALES DE ISR	
ANEXO - 3	ANTICIPOS Y HONORARIOS A MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMON.	

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C. CEDULA 1
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005

ACTIVOS		PASIVOS	
BANCOS	594,004.30	PROVEEDORES	593,266.89
CUENTAS POR COBRAR	1,009,186.75	IMPUESTOS Y DER. X PAGAR	288,063.06
I.V.A. ACREDITABLE	77,382.64	I.V.A. POR PAGAR	108,466.47
I.S.R. A FAVOR	18,006.73	OTRAS CUENTAS POR PAGAR	455,014.01
Activo Circulante	<u>1,698,580.42</u>	Pasivo a Corto Plazo	<u>1,444,810.43</u>
TERRENO	86,000.00	CAPITAL SOCIAL	50,000.00
INMUEBLES	206,400.00	RESULTADO EJ. ANTERIORES	1,045,469.02
MUEBLES Y EQUIPO OFICINA	212,426.59	RESULTADO DEL EJERCICIO	274,501.33
EQUIPO DE COMPUTO	23,023.24	Capital	<u>1,369,970.35</u>
EQUIPO DE TRANSPORTE	489,728.37		
EQUIPO DE REPARTO	3,316.31		
Activo Fijo	<u>1,020,894.51</u>		
GASTOS DE ORGANIZACION	95,305.85		
Activo Diferido	<u>95,305.85</u>		
TOTAL DE ACTIVOS	<u>2,814,780.78</u>	TOTAL DE PASIVO Y CAPITAL	<u>2,814,780.78</u>


KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C.

Balanza de Comprobación al 31 de diciembre de 2005

(Cifras Supuestas)


 MIEMBRO DE
 FEDERACION INTERNACIONAL
 DE CONTADORES

CEDULA 3

CUENTA	DESCRIPCION DE LA CUENTA	SALDO INICIAL		HABER	SALDO FINAL
		DEBE	HABER		
104	BANCOS				
10410	Bancomer	286,755.56	1,361,527.41	1,054,278.67	594,004.30
112	CUENTAS POR COBRAR				
11210	CLIENTES				
1121005	Sanoben S.A. De C.V.	0.00	31,653.60	31,653.60	0.00
1121006	Comercializadora Calcetera	588,784.87	305,211.64	893,996.51	0.00
1121029	Frenser Interomas SA de CV	18,975.00	129,420.90	18,975.00	129,420.90
1121050	Tornaspapel Mexico S de RL de CV	0.00	0.00	0.00	0.00
1121057	Arquitectura Cinematográfica SA	0.00	0.00	0.00	0.00
1121069	Amarillo Naranja, S.A. De C.V.	477,155.35	246,303.75	21,303.75	702,155.35
11230	DEUDORES DIVERSOS				
1123003	Rosa Martínez	3,092.96	44,094.02	0.00	47,187.00
1123005	Diversos	16,009.06	15,200.00	0.00	31,209.06
1123017	Maricela Chávez Vera	4,750.00	35,000.00	39,750.00	0.00
1123040	Mayra Chávez Vera	25,300.00	0.00	25,300.00	0.00
1123041	Omar Chávez Jiménez	92,000.00	15,000.00	107,000.00	0.00
11240	GASTOS POR COMPROBAR	14,711.11	84,433.80		99,144.91
11250	CREDITO AL SALARIO	70.49	69.51	70.49	69.51
113	L.V.A. ACREDITABLE	33,552.16	59,271.59	15,441.14	77,382.64
114	ISR a favor 2005				
15010	Terreno	86,000.00	0.00	0.00	86,000.00
15110	EDIFICIO	344,000.00	0.00	0.00	344,000.00
15120	DEP. ACUM. EDIFICIO				
1512001	Depreciación Acum. Edificio	-136,166.67	0.00	1,433.33	-137,600.00
152	MUEBLES Y EQUIPO OFICINA				
15210	MUEBLES Y EQUIPO OFICINA	488,532.55	0.00	0.00	488,532.55
15220	DEP. ACUM. EQUIPO OFICINA	-272,302.16	0.00	3,803.80	-276,105.96
153	EQUIPO DE COMPUTO				
15310	EQUIPO DE COMPUTO	226,930.69	0.00	0.00	226,930.69
15320	DEP. ACUM. EQUIPO COMPUTO	-202,859.86	0.00	1,047.58	-203,907.45
160	EQUIPO DE TRANSPORTE				
16010	EQUIPO DE TRANSPORTE	1,146,391.12	365,199.60	267,482.43	1,244,106.29
16020	DEP. ACUM. EQ. TRANSPORTE	-751,153.11	0.00	3,226.82	-754,379.92
161	EQUIPO DE REPARTO				
16110	Silverado Custom C20	159,131.53	0.00	0.00	159,131.53
16120	DEP. ACUM. EQPO. REPARTO	-152,500.00	0.00	3,315.22	-155,815.22

18410	G. Org. Val. Original	130,510.26	0.00	0.00	130,510.26
18420	Amortización Acum.Glos Org	-34,660.62	0.00	543.79	-35,204.41
200	PROVEEDORES NACIONALES				
200110	MANPOWER	-96,379.08	85,015.00	205,161.00	-216,525.08
200120	DHL	-2,767.05	2,767.05	0.00	0.00
200130	COSTCO	-138,782.00	15,200.00	0.00	-123,582.00
200140	NUEVA WALMART	-19,305.25	15,400.00	249,254.56	-253,159.81
216	IMPUESTOS Y DER. X PAGAR				
21610	L.V.A. Por Pagar	-85,340.55	85,340.55	110,549.58	-110,549.58
21629	IMSS Patronal	-2,887.71	2,887.71	2,690.16	-2,690.16
21630	IMSS Obrero	-820.32	820.32	820.32	-820.32
21631	2% S.A.R.	0.00	0.00	3,852.71	-3,852.71
21640	5% Infonavit	0.00	0.00	6,069.88	-6,069.88
21645	Credito Infonavit	0.00	0.00	0.00	0.00
21650	ISR PM	0.00	0.00	40,923.67	-40,923.67
21660	10% Ret.ISR s/arrendamien	-1,000.00	1,000.00	1,000.00	-1,000.00
21670	10% Ret.ISR s/honorario	-500.00	500.00	500.00	-500.00
21673	IVA Retenido	-1,020.00	1,020.00	1,020.00	-1,020.00
21675	2% S/Nominas	-2,320.00	2,320.00	2,492.00	-2,492.00
21680	I.S.P.T. Sueldos	-4,345.31	4,345.31	17,988.94	-17,988.94
21681	I.S.P.T. Asimilados	-24,432.10	24,432.10	27,525.84	-27,525.84
21685	P.T.U. Por pagar	0.00	0.00	0.00	0.00
217	L.V.A. POR PAGAR	-141,510.68	125,990.72	92,946.51	-108,466.47
220	OTRAS CUENTAS POR PAGAR				
22040	ACREEDORES DIVERSOS				
2204001	Lidia Galicia	-436,495.83	481,175.32	57,000.00	-12,320.51
2204025	Hector Chavez Vera	0.00	0.00	4,750.00	-4,750.00
2204034	Arte Mexicano SA de CV	-2,392.20	2,392.20	2,500.00	-2,500.00
2204046	Insurgentes Motors SA de	-5,220.00	5,220.00	15,463.96	-15,463.96
2204049	Eurovalle, S.A. de C.V.	-20,000.00	20,000.00	0.00	0.00
2204054	Bil Polanco	0.00	0.00	419,979.54	-419,979.54
300	CAPITAL SOCIAL	-50,000.00	0.00	0.00	-50,000.00
340	RESULTADO EJ. ANTERIORES	-1,045,469.02	0.00	0.00	-1,045,469.02
344	APORTACIONES PARA FUTUROS	0.00	0.00	0.00	0.00
350	RESULTADO DEL EJERCICIO	0.00	0.00	0.00	0.00
400	INGRESOS				
40001	Servicios	-3,089,015.62	0.00	322,667.21	-3,411,682.83
520	GASTOS GENERALES				
52081	Sueldos y Salarios	541,209.24	53,443.42	0.00	594,652.66
52082	Aguinaldo	1,749.45	46,243.50	0.00	47,992.95
52083	Vacaciones	1,399.56	0.00	0.00	1,399.56
52084	Prima Vacacional	2,678.36	0.00	0.00	2,678.36
52085	Honorarios al Consejo	154,000.00	14,000.00	0.00	168,000.00

52006	Anticipos a Socios	215,000.00	92,993.14	0.00	307,993.14
52007	I.M.S.S.	28,021.10	5,247.44	0.00	33,268.54
52008	5% Infonavit	34,257.38	6,069.88	0.00	40,327.26
52009	C y V	6,552.43	0.00	0.00	6,552.43
52010	2% Nominas	14,568.00	3,628.00	0.00	18,396.00
52011	Depreciaciones				
5201101	Dep. de Edificio	15,766.67	1,433.33	0.00	17,200.00
5201102	Dep. Muebles y Eq. Oficin	39,858.11	3,803.80	0.00	43,661.91
5201103	Dep. Eq. de Computo	14,362.53	1,047.59	0.00	15,410.12
5201104	Dep. Eq. de Transporte	118,257.66	3,226.82	0.00	121,484.47
5201105	Dep. Eq. de Reparo	36,467.39	3,315.22	0.00	39,782.61
52012	Seguros y Fianzas	156,984.77	61,292.57	0.00	218,277.34
52013	Capacitación y Adiestramiento	83,418.00	82,807.02	0.00	166,225.02
52014	Donativos	180,543.90	31,420.52	0.00	211,964.42
52017	Gastos de Viaje	103,366.04	5,036.31	0.00	108,402.35
52018	Papeleria	21,714.23	870.44	0.00	22,584.67
52019	Mensajeria Especializada	45,200.05	1,667.56	0.00	46,867.61
52020	Telefono	101,655.20	15,311.60	0.00	116,966.80
52021	Luz	17,502.91	1,450.00	0.00	18,952.91
52022	Combustibles y Lub.	15,027.52	1,614.09	0.00	16,641.61
52024	Cuotas y Suscripciones	25,802.48	640.00	0.00	26,442.48
52027	No Deducibles	177,970.26	0.00	0.00	177,970.26
52028	Diversos	19,125.99	674.78	0.00	19,800.77
52030	Pasajes	2,082.83	0.00	0.00	2,082.83
52032	2% S.A.R.	9,558.71	3,852.76	0.00	13,411.42
52035	Mtto Eqpo. de Transporte	92,104.86	8,579.28	0.00	100,684.14
52040	Amortizacion	5,981.73	543.79	0.00	6,525.52
52042	Publicidad	55,818.74	0.00	0.00	55,818.74
52054	Mtto. Equipo de Computo	4,362.96	4,036.04	0.00	8,399.00
52056	Recargos	5,344.00	0.00	0.00	5,344.00
52057	Vales de despensa	26,226.09	2,500.00	0.00	28,726.09
52058	Casetas	20,660.46	5,083.56	0.00	25,744.02
52077	Consumos	12,828.87	1,545.22	0.00	14,374.09
52078	Vigilancia	7,734.75	0.00	0.00	7,734.75
700	GASTOS FINANCIEROS				
70001	Comisiones bancarias	14,821.85	1,101.00	0.00	15,922.85
750	PRODUCTOS FINANCIEROS				
75010	Interés de Bancos	-927.38	0.00	42.19	-969.57
75040	Otros Productos	-30,340.58	0.00	0.00	-30,340.58
800	IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
8001	ISR Retenido pos Bancos	57.15	5.80	0.00	62.95
8002	ISR	178,218.11	40,923.67	0.00	219,141.78
	SUMAS	0.00	4,073,820.20	4,073,820.20	0.00

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C.

CEDULA 4

IMPUESTOS POR PAGAR / IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ESTADO DE RESULTADOS CONTABLE-FISCAL

PERIODO DE TRABAJO:

31 de Diciembre de 2005

Concepto	Total Contable	Partidas en Conciliación		Cifras Fiscales	
		Que se suman		I.S.R.	P.T.U.
INGRESOS:					
Ingresos Actividad Preponderante	3,411,682.83			3,411,682.83	3,411,682.83
Intereses Ganados(Sistema Financiero)	969.57		969.57	969.57	969.57
Ganancia en venta de activos fijos	30,340.58		30340.57792	30,340.58	30,340.58
Utilidad Fiscal en venta de activo Fijo				20,821.27	
Total Ingresos	3,442,992.98		31310.14792	3,463,814.25	3,442,992.98
DEDUCCIONES:					
Depreciación Contable	237,539.11				237,539.11
Amortización Contable	6,525.52				6,525.52
Depreciación Fiscal			296,113	296,113.15	
Amortización Fiscal			8,491	8,491.39	
Sueldos y Salarios, Prestaciones y Liquidaciones	596,052.22			596,052.22	596,052.22
Aguinaldo	47,992.95			47,992.95	47,992.95
Honorarios al Consejo	168,000.00			168,000.00	168,000.00
Anticipos a Socios	307,993.14			307,993.14	307,993.14
Prima Vacacional	2,678.36			2,678.36	2,678.36
Previsión Social	28,726.09			28,726.09	28,726.09
Seguros y Fianzas	218,277.34			218,277.34	218,277.34
Donativos	211,964.42			211,964.42	211,964.42
Consumos	14,374.09			14,374.09	14,374.09
Mensajería Especializada	46,867.61			46,867.61	46,867.61
5% INFONAVIT	40,327.26			40,327.26	40,327.26
C y V	6,552.43			6,552.43	6,552.43
S.A.R.	13,411.42			13,411.42	13,411.42
Cuotas IMSS	33,268.54			33,268.54	33,268.54
Otros impuestos y derechos (i 2% s/ nóminas)	18,396.00			18,396.00	18,396.00
Recargos	5,344.00			5,344.00	5,344.00
No deducibles	177,970.26				
Otros	696,480.09			696,480.09	696,480.09
Comisiones y Situaciones Bancarias	15,922.85			15,922.85	15,922.85
Ajuste anual por inflación Deducible			15,922	15,922.00	
Total Deducciones	2,894,663.69		320526.5316	2,793,155.34	2,716,693.43
(Pérdida) Utilidad antes de impuestos	548,329.28		-289216.3837	670,658.91	726,299.54
Provisiones:					
ISR, I.A.			Amortización de Pérdidas	0.00	
PTU	201,198.00		PTU pagada	0.00	0.00
Total Provisiones	72,629.95		Resultado Fiscal	670,658.91	726,299.54
(Pérdida) Utilidad del Ejercicio	273,827.95		Tasa de impuesto	30%	10%
	274,501.33		Impuesto causado	201,198	72,629.95
			Menos:		
			ISR Ret X Bancos	63	
			Pagos Provisionales	219,142	
			IMPUESTO A PAGAR	-18,007	

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C.

CEDULA 5

IMPUESTOS POR PAGAR / IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ESTADO DE RESULTADOS CONTABLE-FISCAL

INTEGRACION DE OTROS GASTOS DEDUCIBLES

PERIODO DE TRABAJO:

31 de Diciembre de 2005

MONEDA NACIONAL

OTROS GASTOS DEDUCIBLES	GASTOS DE:	
	Generales	
Concepto	Importe	
Mantto. Equipo de transporte	100,684	0
Papelaria y art. de oficina	22,585	0
Gastos de viaje	108,402	0
Pasajes y transporte local	2,083	0
Cuotas y suscripciones	26,442	0
Atención a clientes	0	0
Transportes Foráneos	0	0
Publicidad	55,819	0
Luz	18,953	0
Cursos	0	0
Casetas	25,744	0
Comisiones	0	0
Combustibles y lubricantes	16,642	0
Mantenimiento Eq. de Computo	8,399	0
Mantenimiento Eq. de oficina	0	0
Teléfono	116,967	0
Capacitación y Adiestramiento	166,225	0
Honorarios P.M.	0	0
Gastos Medicos	0	0
Vigilancia	7,735	0
Recargos	0	0
Flete Marítimo	0	0
Diversos	19,801	0
otros revisar	0	0
Total	696,480	0
GRAN TOTAL		696,480

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C.

CEDULA 6

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL

PERIODO DE TRABAJO:

UTILIDAD (PERDIDA) CONTABLE NETA		274,501.33
Más (Menos) Efectos de la Inflación del Boletín B-10		0.00
Resultado favorable (desfavorable)	0.00	
Utilidad (pérdida) neta Histórica	0.00	
Mas: INGRESOS FISCALES NO CONTABLES		20,821.27
Ajuste anual por inflación acumulable	0.00	
Anticipos de Clientes	0.00	
Utilidad fiscal en venta de acciones	0.00	
Utilidad fiscal en venta de terrenos y Activos fijos	20,821.27	
Otros ingresos	0.00	
Mas: DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES		695,862.84
Costo de ventas	0.00	
Depreciación contable	237,539.11	
Amortización contable	6,525.52	
Gastos no deducibles	177,970.26	
Provisiones de ISR, IA Y PTU	273,827.95	
Pérdida contable en enajenación acciones	0.00	
Pérdida contable en venta de terreno y A.Fijos	0.00	
Intereses devengados a cargo	0.00	
Pérdida cambiaria	0.00	
Estimaciones	0.00	
Honorarios, rentas e intereses no pagados al cierre ejer	0.00	
Otros	0.00	
Menos: DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES		320,526.53
Ajuste anual por inflación deducible	15,922.00	
Deducción actualizada de inversiones	296,113.15	
Anticipos proveedores	0.00	
Pérdida Fiscal en venta de acciones	0.00	
Pérdida Fiscal en venta de terrenos y A.Fijos	0.00	
Honorarios, rentas e intereses de periodos o ejerc. Ant	0.00	
Amortización fiscal	8,491.39	
Otras deducciones	0.00	
Menos: INGRESOS CONTABLES NO FISCALES		0.00
Intereses devengados a favor	0.00	
Utilidad en cambios	0.00	
Saldo a favor de impuestos y su actualización	0.00	
Utilidad contable en venta de activos	0.00	
Utilidad contable en venta de acciones	0.00	
Cancelación de estimaciones	0.00	
Cancelaciones de provisiones	0.00	
Ingresos por Dividendos	0.00	
Otros ingresos	0.00	
= Utilidad o pérdida fiscal		<u>670,658.91</u>

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C. Cédula 7
 IMPUESTO SOBRE LA RENTA / Artículo 46 LISR
 CALCULO DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN
 PERIODO DE TRABAJO: 31 de Diciembre de 2005

Concepto	Importes	Numero de meses del ejercicio	Saldo promedio anual	INPC ULTIMO MES DEL EJERCICIO Dic-05	INPC ULTIMO MES EJERCICIO ANT. Dic-04	Factor de ajuste anual (2)	Ajuste Anual por Inflación Deducible
Suma de saldos finales de Créditos	16,808,380.33	12	1,400,698.00	115.1630	113.4470	0.0151	
Suma de saldos finales de Deudas	4,228,155.86	12	352,346.00	115.1630	113.4470	0.0151	15,830 (1)

NOTAS:

(1) "Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable" (Artículo 46 fracción II).

(2) "El factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del último mes del ejercicio inmediato anterior" (Artículo 46 fracción III).

"Cuando el ejercicio sea menor de 12 meses, el factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del mes inmediato anterior al del primer mes del ejercicio de que se trate" (Artículo 46 fracción III segundo párrafo).

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C. **Cédula 8**
IMPUESTO SOBRE LA RENTA **Artículo 47 LISR**
CALCULO DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACION - PROMEDIO DE CREDITOS
PERIODO DE TRABAJO: **31 de Diciembre de 2005**

CREDITOS

Nombre de Cuentas -->	Bancos (1)	Clientes (1)	Deudores Diversos (1)	Crédito al Salario	Suma
Enero	427,341.10	699,078.14	8,515.08	43.49	1,134,977.81
Febrero	487,437.84	811,929.25	8,641.08	46.49	1,308,054.66
Marzo	288,497.79	763,496.31	7,947.08	48.49	1,059,989.67
Abril	167,698.94	851,182.13	6,073.08	53.49	1,025,007.64
Mayo	325,650.10	934,741.28	379.08	55.49	1,284,676.54
Junio	742,162.86	1,095,244.20	18,641.08	57.49	1,856,105.63
Julio	397,513.46	1,256,964.33	12,947.08	62.49	1,667,487.36
Agosto	241,902.99	1,309,732.32	6,073.08	64.49	1,557,772.88
Septiembre	101,469.45	1,076,929.48	12,379.08	66.49	1,190,844.50
Octubre	495,652.20	1,242,442.38	18,641.08	68.49	1,756,804.15
Noviembre	286,755.56	1,084,915.22	138,059.08	70.49	1,509,800.35
Diciembre	594,004.30	831,576.25	31,209.08	69.51	1,456,859.14
Sumas	4,556,086.59	11,958,231.29	269,504.96	706.90	16,808,380.33

NOTAS:

(1) Determinados conforme a lo establecido en el artículo 46 fracción I segundo párrafo:

“El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes”.

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C. **Cédula 9**
IMPUESTO SOBRE LA RENTA **Artículo 48 LISR**
CALCULO DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACION - PROMEDIO DE DEUDAS
PERIODO DE TRABAJO: **31 de Diciembre de 2005**

DEUDAS

Nombre de Cuentas →	Proveedores (1)	Acreedores (1)	Impuestos por Pagar	Total de Clas. por Pagar
Enero	140,988.67	187,256.02	13,470.37	341,715.06
Febrero	151,107.67	187,302.60	23,421.87	361,832.14
Marzo	65,088.00	150,652.30	13,753.92	229,494.22
Abril	105,800.50	110,852.44	20,683.62	237,336.56
Mayo	189,520.15	99,874.56	13,314.62	302,709.33
Junio	92,567.40	50,341.30	23,297.13	166,205.83
Julio	43,580.00	66,268.44	15,575.61	125,424.05
Agosto	281,868.76	40,975.60	25,510.60	348,354.96
Septiembre	156,822.23	18,686.28	18,997.53	194,506.04
Octubre	354,800.15	35,426.89	35,629.42	425,856.46
Noviembre	257,233.38	27,612.20	37,325.44	322,171.02
Diciembre	593,266.89	442,693.50	136,589.80	1,172,550.19
Sumas	2,432,643.80	1,417,942.13	377,569.93	4,228,155.86

NOTAS:

(1) Determinados conforme a lo establecido en el artículo 46 fracción I segundo párrafo:

“El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes”.

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C.
IMPUESTO AL ACTIVO
VALOR PROMEDIO DE TERRENOS
PERIODO DE TRABAJO:

Cédula 10
Artículo 2 fracción III y 3 párrafo tercero LIA
31 de Diciembre de 2005

TERRENOS	Fecha de adquisición	Meses de propiedad en el periodo	M.O.I.	I.N.P.C.		Factor de actualización	Monto Actualizado	Promedio mensual	Promedio de Utilización
				Fecha de adquisición	Mitad periodo de utilización				
	01-Dic-96	12	86,000	50.1240	113.4470	(1) 2.2833	194,646	16,221	(2)194,646
Suma			86,000				194,646		194,646

(1) Artículo 3 párrafo tercero; **"el monto original de la inversión en los terrenos se actualizará desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto"**.

(2) Artículo 2 fracción III **"El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado en los términos del artículo 3o. de esta Ley, se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determina el impuesto"**.

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C. **Cédula 11**
IMPUESTOS POR PAGAR **Artículo 2 LIA**

CALCULO ANUAL DEL IMPUESTO AL ACTIVO

PERIODO DE TRABAJO: **31 de Diciembre de 2005**

	IMPORTE
ACTIVOS FINANCIEROS	
Cuentas por cobrar en M.N.	1,138,028
Sistema Financiero M.N.	<u>379,674</u>
Suma	1,517,702
INVENTARIOS	0
ACTIVOS FIJOS Y CARGOS DIFERIDOS	922,802
TERRENOS	194,646
DEUDAS DEDUCIBLES	(1) <u>609,466</u>
Base de impuesto al activo	2,025,684
IMPUESTO AL ACTIVO CAUSADO 2005 (1.8%)	36,462
ISR ACREDITABLE	36,462

IMPAC A CARGO	0
PAGOS PROVISIONALES	0
IMPAC DEL EJERCICIO 2005	<u>0</u>

PAGOS PROVISIONALES 2005 (2)

IMPUESTO AL ACTIVO CAUSADO 2005 (1.8%)		36,462
Factor de actualización	INPC Dic-05	115.1630
	INPC Dic-04	112.5500
I.A. actualizado		<u>37,308</u>
Pago mensual		<u>3,109</u>

(1) El artículo 5 de la Ley del IMPAC fue modificado a partir del 1 de enero de 2005, con la finalidad de permitir la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero y con extranjeros. Incluso la propia Comisión Dictaminadora de la Cámara de Diputados señaló expresamente lo siguiente:

“Además, reconociendo el criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por medio del cual se ha pronunciado en el sentido de que el artículo 5º viola el principio de equidad tributaria al reconocer en la base del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero y en el extranjero, esta comisión

propone modificar dicho ordenamiento con el objeto de que los contribuyentes puedan incluir en su base las deudas con el sistema financiero y las extranjeras, otorgando con esto mayor seguridad jurídica”.

(2) El artículo 7 de la Ley del Impuesto al Activo señala lo siguiente:

“El pago provisional mensual se determinará dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que se paga el impuesto, efectuados con anterioridad.

El impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará por el período comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto.”

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C.

Cédula 12

IMPUESTO AL ACTIVO

Artículo 5 LIA

PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS

PERIODO DE TRABAJO:

31 de Diciembre de 2005

CREDITOS							
Nombre de Cuentas -->	Bancos (1)	Inversiones	Total de Bancos	Clientes (1)	Deudores Diversos (1)	Total de Ctas. por Cobrar	Suma
Enero	427,341.10	0.00	427,341.10	699,078.14	120,603.17	819,681.31	1,247,022.41
Febrero	487,437.84	0.00	487,437.84	811,929.25	124,129.17	936,058.42	1,423,496.26
Marzo	288,497.79	0.00	288,497.79	763,496.31	127,655.17	891,151.48	1,179,649.27
Abril	167,698.94	0.00	167,698.94	851,182.13	131,181.17	982,363.30	1,150,062.24
Mayo	325,650.10	0.00	325,650.10	934,741.28	134,707.17	1,069,448.45	1,395,098.55
Junio	742,162.86	0.00	742,162.86	1,095,244.20	138,233.17	1,233,477.37	1,975,640.23
Julio	397,513.46	0.00	397,513.46	1,256,964.33	141,759.17	1,398,723.50	1,796,236.96
Agosto	241,902.99	0.00	241,902.99	1,308,732.32	145,285.17	1,455,017.49	1,696,920.48
Septiembre	101,469.45	0.00	101,469.45	1,076,929.48	148,811.17	1,225,740.65	1,327,210.10
Octubre	495,652.20	0.00	495,652.20	1,242,442.38	152,337.17	1,394,779.55	1,890,431.75
Noviembre	286,755.56	0.00	286,755.56	1,084,915.22	155,863.17	1,240,778.39	1,527,533.95
Diciembre	594,004.30	0.00	594,004.30	831,576.25	177,540.99	1,009,117.24	1,603,121.54
Sumas	4,556,086.59	0.00	4,556,086.59	11,958,231.29	1,698,105.86	13,656,337.15	18,212,423.74

NOTAS:

(1) Determinados conforme a lo establecido en la Regla 4.2 de la RMF 2005.

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C.**Cédula 13****IMPUESTO AL ACTIVO****Artículo 5 LIA****PROMEDIO DE DEUDAS****PERIODO DE TRABAJO:****31 de Diciembre de 2005**

Nombre de Cuentas -->	Bancos (1)	Proveedores (2)	Acreedores (2)	Suma
Enero	0.00	140,988.87	340,608.03	481,596.70
Febrero	0.00	151,107.87	352,958.03	504,065.70
Marzo	0.00	65,088.00	365,308.03	430,396.03
Abril	0.00	105,800.50	377,658.03	483,458.53
Mayo	0.00	189,520.15	390,008.03	579,528.18
Junio	0.00	92,567.40	402,358.03	494,925.43
Julio	0.00	43,580.00	414,708.03	458,288.03
Agosto	0.00	281,868.76	427,058.03	708,926.79
Septiembre	0.00	166,822.23	439,408.03	596,230.26
Octubre	0.00	354,800.15	451,758.03	806,558.18
Noviembre	0.00	257,233.38	464,108.03	721,341.41
Diciembre	0.00	593,266.89	455,014.01	1,048,280.90
Sumas	0.00	2,432,643.80	4,880,952.34	7,313,596.14

NOTAS:

(1) Hasta el año de 2004 no eran deducibles para el IMPAC las deudas contratadas con el sistema financiero o con su Intermediación.

De conformidad con las disposiciones transitorias 2005 de la LIA publicadas el 2 de diciembre de 2004 en el DOF, se reforma al artículo quinto de la ley del IMPAC:

"Artículo 5. Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país, con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero o en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables. También podrán deducirse las deudas negociables en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aun cuando no habiéndosele notificado la cesión el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o a cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto.

Segundo párrafo (Se deroga)".

(2) Determinados conforme a lo establecido en la Regla 4.2 de la RMF 2005:

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C. CÉDULA 14
IMPUESTO SOBRE LA RENTA ARTÍCULO 88 LISR
CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA
PERIODO DE TRABAJO: 31 de Diciembre de 2005

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Resultado fiscal del Ejercicio	385,034	320,750	345,850	298,751	410,230	458,952	870,751
menos:							
ISR del ejercicio	127,762	112,263	120,978	104,563	139,478	151,454	201,225
Gastos No Deducibles	18,252	16,038	17,283	14,938	20,512	22,948	177,970
PTU Pagada	0	0	0	0	0	0	0 (1)
Utilidad fiscal neta del Ejercicio	219,020	192,450	207,390	179,250	250,240	284,550	291,555
UFIN de Ejercicios Anteriores	0	219,020	431,072	657,430	874,153	1,159,098	1,503,805
Más:							
Dividendos Cobrados PM Residentes en México	0	0	0	0	0	0	0
Dividendos Reg. Fiscal Preferente	0	0	0	0	0	0	0
Menos:							
Dividendos Pagados	0	0	0	0	0	0	0
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	219,020	411,470	636,462	836,680	1,124,394	1,443,648	1,795,360
Menos:							
Utilidad fiscal neta del Ejercicio	219,020	192,450	207,390	179,250	250,240	284,550	291,555
Por:							
Factor de Actualización (2)	1.0000	1.0895	1.0440	1.0570	1.0397	1.0519	1.0232
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Actualizada	0	238,822	450,040	694,903	908,857	1,219,255	1,538,893
más:							
Utilidad fiscal neta del Ejercicio	219,020	192,450	207,390	179,250	250,240	284,550	291,555
Igual:							
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta al Cierre Ejercicio	219,020	431,072	657,430	874,153	1,159,098	1,503,805	1,830,249

NOTAS:

(1) El artículo 88 en su párrafo tercero se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley (30%), y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la PTU pagada en el ejercicio.

(2) De conformidad con lo establecido en el párrafo segundo del artículo 88 de la LISR, el saldo de la CUFIN que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades. Para los efectos de este caso, el factor de actualización se determinó de la siguiente manera:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Factor de Actualización	1.0000	1.0895	1.0440	1.0570	1.0397	1.0519	1.0232
INPC mes cierre Ejercicio	85.5810	93.2480	97.3540	102.9040	106.9960	112.5500	115.1830
INPC mes última Actualización	85.5810	85.5810	93.2480	97.3540	102.9040	106.9960	112.5500

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C. CÉDULA 15
IMPUESTO SOBRE LA RENTA ARTÍCULO 89 LISR
CUENTA DE CAPITAL DE APORTACIÓN
PERIODO DE TRABAJO: 31 de Diciembre de 2005

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Aportaciones de Capital	50,000	0	0	0	0	0	0
Primas Netas por Suscripción Acciones	0	0	0	0	0	0	0
Menos:							
Reducciones de Capital	0	0	0	0	0	0	0
Cuenta de Capital de Aportación	50,000	50,000	54,475	56,872	60,114	62,500	62,500

Actualización por Aportación o Reducción: (2)

CUCA ACT. Por Aumento o Reducción	0	0	0	0	0	0	0
--	---	---	---	---	---	---	---

Actualización al cierre del ejercicio: (1)

F.A. Al Cierre del Ejercicio	1.0000	1.0895	1.0440	1.0570	1.0397	1.0000	1.0232
Cuenta de Capital de Aportación Actualizada al cierre del Ejercicio	50,000	54,475	56,872	60,114	62,500	62,500	63,950

NOTAS:

(1) Con base a lo señalado en el artículo 89 de la LISR Fracción II párrafo trece, el saldo de la Cuenta de Capital de Aportación que se tenga al día del cierre de cada ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. En este caso, se actualizó de la siguiente manera:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
F.A. Al Cierre del Ejercicio	1.0000	1.0895	1.0440	1.0570	1.0397	1.0000	1.0232
INPC mes cierre Ejercicio	85.5810	93.2480	97.3540	102.9040	106.9960	112.5500	116.1630
INPC mes última Actualización	85.5810	85.5810	93.2480	97.3540	102.9040	106.9960	112.5500

(2) En el artículo 89 de la LISR Fracción II párrafo trece se indica que cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital, con posterioridad a la actualización realizada al cierre del ejercicio en cuestión, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda.

KELLER PODGURNY Y CIA. S.C.
IMPUESTO SOBRE LA RENTA / IMPUESTO AL ACTIVO
CONTROL DE ACTIVO FIJO Y SU DEPRECIACION
 PERIODO DE TRABAJO: 31-diciembre-2004

Activo Fijo y Depreciables Contable Aprox. = 100.00%

Descripción	Valor Contable		Monto Original	% Dep.	Unidad de Uso	Monto de depreciación acumulada	Porcentaje Depreciación Acumulada	Depreciación por Meses Acumulada 2004	Valor en libros a 30/04	Adiciones del año 2004	Método UTILIZACIÓN	Monto de Depreciación en 2004	Depreciación Corriente 2004	Depreciación Corriente Acumulada al 30/04	Valor en libros al 31-04-04	Monto del Activo Fijo	Plazo de Ajustamiento	Fecha de Ajustamiento	Depreciación Fiscal 2004	Fecha de Ajustamiento Fiscal 2004	Monto del Activo Fijo para efectos de depreciación al 31-04-04	Monto de Depreciación Fiscal 2004	Monto de Depreciación Fiscal para el 30/04	
	Costo	Reserva																						
Edificios y construcciones																								
EDIFICIO	1997	12	84,000.00	5%	240	1,400.00	34.00%	170,000.00	77,000.00	0.00	12	17,000.00	17,000.00	17,000.00	116,470	94,240	1,700	10/17/04	1,700	10/17/04	84,000.00	1,700	85,700.00	
			17,000.00					17,000.00	17,000.00	0.00		17,000.00	17,000.00	17,000.00										
Mobiliario y equipo																								
Sumos			24,000.00					24,000.00	24,000.00	0.00		4,000.00	4,000.00	4,000.00										
Equipo de cómputo																								
Sumos			10,000.00					10,000.00	10,000.00	0.00		1,000.00	1,000.00	1,000.00										
Equipo de Sonido																								
EL VERANO OLUSTO	2002	1	100,000.00	25%	48	2,519.32	72.62%	118,029.32	42,000.00	0.00	12	20,000.00	20,000.00	20,000.00	112,447	86,950	1,194	10/01/04	1,194	10/01/04	100,000.00	1,194	101,194.00	
Sumos			100,000.00					118,029.32	42,000.00	0.00		20,000.00	20,000.00	20,000.00										
Equipo de transporte																								
BENTRA	2001	10	184,887.18	36%	48	3,238.83	78.00%	146,168.87	36,719.78	0.00	10	38,719.78	184,887.18	0.00	119,447	87,854	1,194	46,123.88	1,192	46,123.88	22,941.88	1,192	23,941.88	
ALFA A4 2000	2001	10	298,000.00	33%	48	6,149.83	78.17%	389,841.87	61,499.89	0.00	10	61,499.89	298,000.00	0.00	119,447	86,856	1,178	71,896.18	1,178	71,896.18	36,896.07	1,178	38,074.07	
PEUGEOT	2001	8	180,888.87	29%	48	3,261.45	82.33%	124,087.86	0.00	0.00	8	0.00	0.00	0.00	119,447	86,820	1,197	0.00	1,197	0.00	0.00	1,197	0.00	
RENAULT	2001	8	170,434.78	33%	48	3,880.73	87.80%	146,750.44	1,804.96	0.00	8	1,804.96	170,434.78	0.00	119,447	86,148	1,184	28,363.90	1,184	28,363.90	13,861.00	1,184	6,246.81	
VEVAO	2002	12	800,000.00	33%	48	8,880.00	0.00%	0.00	0.00	800,000.00	0	0	0.00	800,000.00	119,447	119,190	1,000	0.00	1,000	800,000.00	0.00	1,000	0.00	
MARQUE NO DESIGN	2002	12	80,000.00					80,000.00	80,000.00	0.00				80,000.00										
Sumos			80,000.00					80,000.00	80,000.00	0.00				80,000.00										
TOTAL ACTIVO FIJO			3,822,887.78					1,841,244.88	880,282.24	241,787.18		201,887.78	1,622,246.31	761,887.21					201,887.78		1,240,758.88	14,246.81	77,518.21	
Deudas y otros pasivos																								
1999	8	1,833.37	9%	240	6.01	78.90%	1,899.78	289.98	0.00	19	86.12	1,499.84	492.58	119,447	88,891	1,909	199.18	1,909	199.18	1,699.84	1,909	1,007.84	81.89	818.95
1991	10	1,217.96	3%	240	4.24	68.93%	998.78	347.51	0.00	12	80.37	730.68	388.74	119,447	76,098	1,497	79.38	1,497	79.38	1,418.18	1,497	818.30	87.84	460.87
1998	8	8,754.58	6%	240	40.64	57.82%	3,728.14	7,026.98	0.00	18	487.78	3,240.68	6,645.98	119,447	81,120	1,864	863.04	1,864	863.04	1,864	863.04	1,864	863.04	863.04
1999	8	37,329.23	6%	240	119.80	37.80%	7,489.78	16,748.49	0.00	12	1,061.98	6,387.78	16,269.47	119,447	81,898	1,999	1,862.17	1,999	1,862.17	1,999	1,862.17	1,999	1,862.17	1,862.17
1999	7	26,426.00	6%	240	122.99	37.80%	7,272.99	17,498.28	0.06	12	1,071.80	6,444.70	16,269.47	119,447	82,190	1,992	1,861.33	1,992	1,861.33	1,992	1,861.33	1,992	1,861.33	1,861.33
1998	8	85,138.78	6%	240	108.81	28.67%	6,870.25	18,188.40	0.00	12	1,308.84	6,277.26	17,861.47	119,447	83,880	1,974	1,788.84	1,974	1,788.84	1,974	1,788.84	1,974	1,788.84	1,788.84
2004	2	26,000.00	9%	240	148.88	4.17%	1,488.84	26,841.88	0.00	18	1,780.81	6,288.86	21,781.88	119,447	108,880	1,267	1,622.86	1,267	1,622.86	1,267	1,622.86	1,267	1,622.86	1,622.86
			0.00	6%	240	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	12	0.00	0.00	0.00	119,447	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
Deudas y Gargajos Diferidos			164,118.21					247,478.88	101,877.87	0.00		1,638.81	17,242.88	76,654.81					1,638.81		124,078.88	1,638.81	103,416.81	
Activos y Gargajos Diferidos			3,986,995.99					1,978,723.76	782,160.11	241,787.18		203,526.59	1,639,272.91	761,887.21					203,526.59		1,241,837.69	14,885.62	78,536.42	

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C.**IMPUESTO SOBRE LA RENTA****DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL EN LA VENTA DE ACTIVOS FIJOS****PERIODO DE TRABAJO:****Cédula 17****Artículo 20 Fracción V LISR****31 de Diciembre de 2005****AUTOMÓVIL CHRYSLER VOYAGER LX 4PT****MONTO ORIGINAL DE INVERSIÓN: \$ 216,347.83 (1)****FECHA DE ADQUISICIÓN: 11 DE FEBRERO DE 2003**

MOI	216,347.83
-----	------------

Por:

Tasa Depreciación	25%
-------------------	-----

Depreciación Anual	54,086.96
--------------------	-----------

entre	12
-------	----

Depreciación mensual	4,507.25
----------------------	----------

Por:

Número meses de uso (2)	26
-------------------------	----

Depreciación Acumulada	117,188.41
------------------------	------------

1. Determinación del valor en libros

MOI	216,347.83
-----	------------

Menos:

Depreciación Acumulada	117,188.41
------------------------	------------

Valor en Libros	99,159.42
-----------------	-----------

2. Actualización del Valor en Libros

Valor en Libros	99,159.42
-----------------	-----------

Por:

Factor de Actualización (3)	1.0960
-----------------------------	--------

Valor en Libros Actualizado	108,678.73
-----------------------------	------------

3. Determinación Utilidad o Pérdida FISCAL

Precio de Venta	129,500.00
-----------------	------------

Menos:

Valor Libros Actualizado	108,678.73
--------------------------	------------

Utilidad Fiscal en Venta Activo Fijo	20,821.27
--------------------------------------	-----------

NOTAS:

(1) *"El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje"* (artículo 37 fracción II).

(2) El número de meses completos de uso fueron 26:

2003	10
2004	12
2005	4
Total de Meses.	26

(3) El factor de actualización se determinó de la siguiente manera:

Factor de Actualización	=	INPC Mes Inmediato en que se venda	Mayo 05	113.5560 =	1.0960
		INPC Mes de Adquisición	Febrero 03	103.6070	

Anexo 1

1. Coeficiente de Utilidad correspondiente a los últimos cinco ejercicios (de 2000 a 2004), así como del ejercicio declarado.

KELLER PODGURSKY Y CIA, S.C.

IMPUESTOS POR PAGAR

DETERMINACION DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD PARA EL 2005

Concepto	2005	2004	2003	2002 (1)	2001 (6)	2000
Utilidad o pérdida Fiscal	670,659	63,636,661	24,379,179	30,473,974	16,355,488	-67,594,360
Partidas con efecto fiscal diferente				170,654		
Deducción Inmediata (2)	0	767,166	0			
Anticipos a Socios (3)	307,993	0	0	0	0	0
Utilidad Base	978,652	64,303,719	24,379,179	30,644,628	16,355,488	-67,594,360

Ingresos Acumulables	3,463,614	903,304,139	633,188,268	762,737,744	269,406,620	243,298,140
Ganancia Inflacionaria					-2,730,120	-2,584,600
Interés Acumulable					-369,600	-272,160
Interés devengado a Favor					1,180,648	1,340,768
Ajuste a favor en UDI'S (4)						0
Ajuste anual por Inflación	0	-92,750	-102,025	-112,228		
Ingresos Nominales (5)	3,463,614	903,211,389	633,086,243	762,625,516	267,487,448	241,778,968
Coeficiente de Utilidad	0.2825	0.0711	0.0487	0.0401	0.0635	No resultó coeficiente

De conformidad con el último párrafo de la fracción I del artículo 14 de la LISR, cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

Excepcionalmente, en el segundo ejercicio, se tomará el coeficiente de utilidad que resulte del primer ejercicio, aún cuando sea menor a doce meses (artículo 14, fracción I, párrafo cuarto LISR).

NOTAS:

(1). El único concepto de deducción que se tuvo en 2002 y que en 2003 tiene un efecto fiscal diferente, para incrementar la utilidad o bajar la pérdida lo constituyen los consumos de restaurantes locales, según lo establecido en la regla 3.3.1 de la miscelánea 2003-2004. Por lo tanto, se hicieron deducibles en el año de 2002 la cantidad de \$ 170,654.00

(2). Conforme al primer párrafo del artículo 220 de la LISR y el artículo Tercero del Decreto del 20 de junio de 2003 esta deducción procede a partir del ejercicio de 2003, por lo tanto, aunque el artículo 14 fracción I vigente a partir de 2002 dispone en su primer párrafo que deba sumarse a la utilidad o pérdida, el importe de tal deducción no se considera en 2002, por ende, se cancela este espacio.

(3). En este caso, al tratarse de una Sociedad Civil que tributa en el Régimen General de ley, se debe adicionar a la utilidad o disminuir de la pérdida el monto de los anticipos que hayan sido distribuidos a sus miembros, conforme lo dispuesto por el segundo párrafo de la fracción II del artículo 14 de la LISR.

(4). A partir del año 2000 este concepto es considerado interés de acuerdo con el cuarto párrafo del artículo 7-A de la LISR abrogada y del artículo 9 quinto párrafo de la LISR vigente, por lo que en los ejercicios de 2001 y 2002 su importe se encuentra incluido en el rubro del interés acumulable.

(5). De conformidad con lo establecido en la fracción I del artículo 14 de la LISR, para calcular el coeficiente de utilidad se requiere conocer los ingresos nominales del ejercicio anterior, para lo cual el tercer párrafo de dicho artículo señala que deberá restarse a los ingresos acumulables el ajuste anual por inflación acumulable.

(6). Dado el caso de que en 2001 (ejercicio anterior) no existía el ajuste anual por Inflación, en la Resolución Miscelánea 2002-2003 se emitió la siguiente regla:

"3.3.1 Para los efectos del tercer párrafo del artículo 14 de la LISR, para el ejercicio fiscal de 2002, se consideran ingresos nominales los ingresos acumulables, excepto la ganancia inflacionaria y considerando los ingresos nominales y la ganancia cambiaria, sin restarle el componente inflacionario a que se refería el artículo 7-B de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001."

IMPUESTOS POR PAGAR/ ISR ANEXO 2
DETERMINACIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES
PERIODO DE TRABAJO: 31 DE DICIEMBRE DE 2008

	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Ingresos del Mes:												
Servicios	180,570	225,015	235,461	278,910	254,001	254,081	284,782	205,030	289,711	290,609	310,846	322,667
Ingresos Acumulados	0	180,570	405,586	641,046	919,957	1,173,958	1,428,038	1,692,820	1,897,851	2,187,561	2,478,170	2,789,016
Total Ingresos	180,570	405,586	641,046	919,987	1,173,958	1,428,038	1,692,820	1,897,851	2,187,861	2,478,170	2,769,016	3,111,683
Interés de Bancos	50	108	146	183	256	316	515	608	725	809	927	970
Otros Productos	0	0	0	29,766	29,766	29,766	29,766	29,766	29,766	29,766	29,766	30,019
Total Ingresos	180,620	405,691	641,192	949,915	1,203,980	1,458,120	1,723,101	1,928,222	2,218,053	2,508,745	2,819,709	3,142,671
Coefficiente de Utilidad (1)	0.1181	0.1181	0.1345	0.1345	0.1345	0.1345	0.1345	0.1345	0.1345	0.1345	0.1345	0.1345
Utilidad Estimada	21,331	47,912	86,240	127,764	161,935	196,117	231,757	259,348	298,328	337,426	379,251	422,669
Anticipos a Socios (2)	0	21,500	43,000	64,500	86,000	107,500	129,000	150,500	172,000	193,500	215,000	307,993
Excedentes de Importaciones 2004												
Inventario acumulable 2004												
Utilidad Fiscal	21,331	69,412	129,240	192,284	247,935	303,617	360,757	409,846	470,328	530,926	594,251	730,662
Pérdidas Pend. Aplicar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Base Pago Provisional	21,331	69,412	129,240	192,284	247,935	303,617	360,757	409,846	470,328	530,926	594,251	730,662
Tasa ISR	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%
Impuesto Causado	6,399	20,824	38,772	57,679	74,381	91,085	108,227	122,954	141,098	159,278	178,275	219,205
Pagos Efectuados	0	6,395	20,814	38,757	57,659	74,356	91,055	108,192	122,913	141,052	159,226	178,218
Retenciones Bancarias	4	10	15	20	25	30	35	41	47	52	57	63
Pago Provisional	6,395	14,419	17,944	18,902	16,697	16,699	17,137	14,721	18,139	18,174	18,993	40,924
Pagos Conjuntos ISR e IMPAC												
ISR Causado del periodo	6,399	20,824	38,772	57,679	74,381	91,085	108,227	122,954	141,098	159,278	178,275	219,205
IMPAC Causado (5) y (6)	4,100	8,200	15,600	15,600	15,600	15,600	15,600	15,600	15,600	15,600	15,600	15,600
Importe mayor	6,399	20,824	38,772	57,679	74,381	91,085	108,227	122,954	141,098	159,278	178,275	219,205
Ret Bancarias	4	10	15	20	25	30	35	41	47	52	57	63
Pagos Efectuados con anterioridad	0	6,395	20,814	38,757	57,659	74,356	91,055	108,192	122,913	141,052	159,226	178,218
Pago Provisional Conjunto del mes	6,395	14,419	17,944	18,902	16,697	16,699	17,137	14,721	18,139	18,174	18,993	40,924
Pago Conjunto Causado del mes	6,395	14,419	17,944	18,902	16,697	16,699	17,137	14,721	18,139	18,174	18,993	40,924

NOTAS:

(1) El tercer párrafo de la fracción I del artículo 14 de la LISR señala que tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de doce meses.

(2). De conformidad con lo establecido en el segundo párrafo de la Fracción I del artículo 14 de la LISR, las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal, según corresponda, el monto de los anticipos y rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.

Los puntos (3) y (4) en el caso de una sociedad civil, no se incluyen en la determinación de los pagos provisionales del ISR, sin embargo, hago mención a lo que señalan las disposiciones transitorias 2005 de la LISR:

(3). Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha (fracción IV de las disposiciones transitorias 2005 de la LISR).

(4). Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005 (Inciso c) fracción V de las disposiciones transitorias 2005 de la LISR).

(5) Y (6). El importe del pago provisional de IMPAC para los meses de enero y febrero 2005 fue de \$4,100.00 y para el período comprendido de marzo a diciembre de 2005 fue de \$3,900.00

ANEXO 3

Anticipos y Honorarios a miembros del Consejo de Administración.
Artículo 110 y 113 de la LISR.

	Importe Honorario	% Retención ISR
Anticipos a Socios (1)	307,933.14	tarifa
Honorarios a Miembros del Consejo de Administración (2)	168,000.00	30%

(1). El artículo 110 fracción II de la LISR asimila como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, a los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

(2). El artículo 113 en su fracción V, señala que tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley (30%), sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se le dará el tratamiento como asimilados a salarios.

CONCLUSIONES:

El tratamiento fiscal de un despacho contable es un tema interesante, ya que muchos de los que estudiamos la carrera de Licenciado en Contaduría en algún momento laboramos en uno, y sin embargo, no nos detenemos un poco para reflexionar su mecánica tanto contable como fiscal. Mecánica que no difiere mucho con la de otras personas morales, y es solamente en algunos puntos medulares en donde se encuentran los puntos finos que hacen la diferencia en su tratamiento fiscal.

Al ser una sociedad que presta servicios personales independientes, en este caso contables, acumulará sus ingresos al momento del cobro y no como las demás personas morales, es decir, al momento de la expedición del comprobante fiscal.

Si la sociedad realiza anticipos a sus socios a cuenta de la utilidad del ejercicio, se deberá tomar lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que es la asimilación a Sueldos y Salarios de conformidad con lo dispuesto en el artículo 110 de la citada Ley.

En la determinación del coeficiente de utilidad se deberá adicionar o restar a la utilidad o pérdida fiscal, según corresponda, el total de los anticipos otorgados a los socios, el monto se dividirá entre los ingresos nominales del periodo.

Los socios de un Despacho Contable por el ejercicio de sus actividades no están sujetos a una subordinación, por tratarse más bien de un servicio personal independiente, lo que redundará, en la no afiliación al Instituto Mexicano del Seguro Social y al INFONAVIT. Sin embargo existe la subordinación entre el demás personal con que cuente el despacho y los socios, y con ello, la sociedad se verá obligada a inscribirlos a los organismos señalados anteriormente, así como al entero de las cuotas a que haya lugar como cualquier patrón persona moral, además de cumplir con las demás obligaciones fiscales como cualquier otro patrón.

En lo que concierne al Impuesto al Activo, la sociedad se verá obligada al pago de este impuesto por el activo que posean. Al no emitir el Ejecutivo en 2005 el Decreto que eximía año con año el pago del impuesto en cuestión, las sociedades se verán obligadas al cálculo y entero, en su caso, del monto que corresponda por concepto de pago provisional del impuesto al activo.

Un cambio importante sufrido por la Ley del Impuesto al Activo, concretamente el artículo 5, es que los contribuyentes podrán incluir en la base del impuesto las deudas con el sistema financiero y las extranjeras, conceptos que anteriormente no se incluían en el cálculo del impuesto.

Al efectuarse anticipos a cuenta del impuesto anual, en el caso del impuesto al Activo, provoca incertidumbre, por tratarse de un impuesto cuya causación es determinada al momento de presentar la declaración del ejercicio, es decir, es hasta ese momento que se conoce si se tendrá o no base gravable para estar obligado al pago del impuesto al activo, en otras palabras, quizá se encuentre la sociedad realizando anticipos a cuenta de un impuesto en el que quizá no resulte base gravable al final del ejercicio fiscal.

BIBLIOGRAFÍA.

DOMINGUEZ OROZCO, Jaime, et al. *Sociedades Civiles Régimen Jurídico-Fiscal*, 12ª ed., ISEF, México, 2005.

PÉREZ CHAVEZ, José, et al., *Manual Práctico de Sociedades y Asociaciones Civiles*, 2ª ed., TAC Editores, México, 2005.

GUTIERREZ GÓNZALEZ, Ana, et al, *Formularios de Contratos Civiles y Mercantiles*, TAX Editores, México, 2005.

BAÉZ MARTÍNEZ, Roberto, *Principios Básicos de Derecho del Trabajo*, 4ª ed., PAC, México, 2003.

RESA GARCÍA, Manuel, *Contabilidad de Sociedades*, 9ª ed., ECAFSA, México, 2005.

BETANCUORT PARTIDA, Carlos, *El ABC del Seguro Social*, ECAFSA, México, 2003.

VAZQUEZ BONILLA, José, *Proyección Social del Contador Público*, 5ª ed., IMCP, México, 2003.

PÉREZ INDA, Luis, *Estudio Práctico del Nuevo Régimen Fiscal y Contable de Dividendos Pagados por Personas Morales*, 13ª ed., ISEF, México, 2003.

SÁNCHEZ BARRIO, Armando, et al, *Estudio e Interpretación de la Nueva Ley del Seguro Social*, 2ª ed., GASCA SICCO, México, 2002.

ARIAS GALICIA, Fernando, *Introducción a la Técnica de Investigación en Ciencias de la Administración y del Comportamiento*, 3ª ed., Trillas, México, 1975.

PARDINAS, Felipe, *Metodología y Técnicas de Investigación en Ciencias Sociales*, 25ª ed., Siglo Veintiuno, México, 1982.

DE LA TORRE VILLAR, Ernesto, et al, *Metodología de la Investigación Bibliográfica, Archivista y Documental*, Mc Graw - Hill, México, 1981.

LEYES Y CODIGOS

-Código Fiscal de la Federación y su Reglamento 2005. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2005.

-Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento 2005. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2005.

-Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento 2005. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2005.

-Ley de Ingresos de la Federación 2005. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2005.

HEMEROGRAFIA

-Puntos Prácticos. Agosto 2005. Número 4 Volumen 1. DoFiscal.

-Nuevo Consultorio Fiscal. 1ª quincena de agosto de 2005. Número 383 año 18. Revista Editada por la Facultad de Contaduría y Administración UNAM.

-Notas Fiscales. Junio de 2005. Número 115 año 10. Grupo Editorial HESS.

-Prontuario de Actualización Fiscal. 1ª quincena de mayo de 2005. Número 374 año 17. Grupo Gasca SICCO.

-Práctica Fiscal Laboral y Legal-Empresarial. Julio de 2005. Número 404 año 15. Tax Editores.

-Normatividad Empresarial. 1ª quincena de agosto de 2004. Número 65 año 6. Grupo Editorial HESS.

-Nuevo Consultorio Fiscal. 1ª quincena de julio de 2003. Número 333 año 16. Revista Editada por la Facultad de Contaduría y Administración UNAM.

ABREVIATURAS

CFF	Código Fiscal de la Federación.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
CUCA	Cuenta de Capital de Aportación
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
DOF	Diario Oficial de la Federación
IMPAC	Impuesto al Activo.
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LFT	Ley Federal del Trabajo.
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles.
LIA	Ley del Impuesto al Activo.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado.
PTU	Participación de Utilidades a Trabajadores
RISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
RLIA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.
RLIVA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SMGZ	Salario Mínimo General de la Zona
UFIN	Utilidad Fiscal Neta