



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN

IMPLICACIONES DEL CAPITAL PARA LA
PRESENTACIÓN DEL RESULTADO FISCAL DE UNA
PERSONA MORAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA:

ARMANDO HERNÁNDEZ SÁNCHEZ

ASESOR: L.C. FRANCISCO ALCÁNTARA SALINAS



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



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

U. N. A. M.
 FACULTAD DE ESTUDIOS
 SUPERIORES-CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DRA. SUEMI RODRIGUEZ ROMO
 DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
 P R E S E N T E

ATN: L. A. ARACELI HERRERA HERNANDEZ
 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 :

"Implicaciones del capital para la presentación del resultado fiscal de una persona moral".

que presenta el pasante: Armando Hernández Sánchez
 con número de cuenta: 09532834-8 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.

A T E N T A M E N T E

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 13 de Octubre de 2008

PRESIDENTE	<u>L.C. Francisco Alcántara Salinas</u>	
VOCAL	<u>M.A. César Galo Ramírez Herrera</u>	
SECRETARIO	<u>L.C. José Manuel Vela Moreno</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>L.C. Reyna Arriaga Díaz</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.A. Octavio Hernández González</u>	

A Dios por haberme obsequiado la maravillosa
vida que he llevado.

A mis padres por los enormes valores que me inculcaron
y quienes siempre confiaron en mi.

A mi esposa y mis tres hijos por todo su apoyo
y el amor que me demuestran a diario

Gracias Rosaura, Emiliano, Daniel y
Valeria

Los amo

A mis hermanos,
por todo lo que hemos vivido juntos
los quiero Cristy, Lore y Leo

Agradecimientos.

Al término del presente trabajo, quiero agradecer a todas las personas que directa e indirectamente han participado y me han apoyado en todos los proyectos profesionales y personales que he emprendido.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberme brindado la oportunidad de formarme profesionalmente, sin cuya infraestructura este proyecto no se hubiera podido llevar a cabo.

A mis profesores, compañeros y amigos, quienes compartieron conmigo experiencias y conocimientos que me han acompañado en todo momento.

A mi maestro y amigo el contador Juan Manuel Luelmo Solorio (q.p.d.), quien me ayudo en mi desarrollo profesional, en el ámbito laboral, mediante toda la confianza que me otorgo.

A la Contadora Ana Laura Luelmo y familia, quien siempre ha confiado en mi y con quien he compartido la experiencia que su padre me ayudo a formar.

A mi familia, por la unión que siempre hemos demostrado, especialmente a Luis y Artemio por el apoyo y las experiencias que juntos compartimos.

Al L.C. Francisco Alcántara Salinas, por todo el apoyo brindado en la elaboración de este proyecto.

INTRODUCCIÓN

La empresa, además de ser una célula económica, es una célula social. Está formada por hombres y para hombres, insertada en la sociedad a la que sirve y no puede permanecer ajena a ella. La sociedad le proporciona la paz y el orden garantizados por la ley y el poder público; la fuerza de trabajo y el mercado de consumidores; la educación de sus obreros, técnicos y directivos; los medios de comunicación y la llamada infraestructura económica. La empresa recibe mucho de la sociedad y existe entre ambas una interdependencia inevitable. Por eso no puede decirse que las finalidades económicas de la empresa estén por encima de sus finalidades sociales. Ambas están también indisolublemente ligadas entre sí y se debe tratar de alcanzar unas, sin detrimento o aplazamiento de las otras.

En el capítulo 1 hablaremos de los antecedentes históricos de las contribuciones y como han ido evolucionando a través del tiempo, estudiaremos sus principios y su legalidad, así como sus elementos. También señalaremos la estructura de la ley del Impuesto sobre la Renta y analizaremos el concepto de persona moral y sus obligaciones fiscales y contables.

En el capítulo 2 analizaremos la importancia de las sociedades, su clasificación, los tipos de sociedades que existen, sus elementos, los aumentos, disminuciones y las aportaciones de capital.

En el capítulo 3 daremos una explicación de las transformaciones que pueden sufrir las sociedades, tales como fusiones, escisiones e incluso su liquidación.

En el capítulo 4 abordaremos el tema de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, los contribuyentes obligados a llevarla, sus incrementos y reducciones, el concepto de Utilidad Fiscal Neta, su actualización y las modificaciones que podría sufrir debido a un cambio en el resultado fiscal. También veremos de que manera puede ser transmitida y finalmente la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada.

En el capítulo 5 haremos una reseña de lo que fue la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida, los contribuyentes obligados a llevarla, sus incrementos y reducciones, el concepto de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida, su actualización y las modificaciones que podría sufrir debido a un cambio en el resultado fiscal. También veremos de que manera puede ser transmitida y las consideraciones que deben tener presentes las personas que hayan optado por aplicarla.

En el capítulo 6 haremos un análisis de cómo se integra la Cuenta de Capital de Aportación, los contribuyentes obligados a llevarla, las implicaciones en los incrementos y reducciones de capital, los conceptos que no deberán incluirse, su actualización, como integrar el saldo inicial de esta cuenta, el manejo cuando existe una fusión o escisión. También estudiaremos las utilidades que se generan al reducir el capital, así como otras consideraciones que deben tenerse presentes.

En el capítulo 7 aprenderemos a determinar las utilidades distribuidas, tanto las que se generan por la operación de la empresa, así como las que se generan en las reducciones de capital, ya sea por retiro de capital, por liquidación o escisión de la sociedad, los efectos que tienen cuando provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta o de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida, así como cuando no provengan de ninguna de éstas. El entero del impuesto cuando éste se genere.

En el caso práctico, ejemplificaremos los distintos casos que se pueden presentar en la operación de las empresas, ya sea en su capital social o por los resultados fiscales que obtengan a través del tiempo.

La finalidad del presente trabajo es dar a conocer, que el pago de los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales, pueden estar exentos del Impuesto Sobre la Renta, cuando los mismos provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) que la empresa esta obligada a llevar, de acuerdo a la ley del mencionado impuesto.

Así mismo, se deben tener presentes las implicaciones de las diversas operaciones que se realizan en el capital social de una persona moral, ya que los efectos no solo son contables y jurídicos, sino que también se debe cuidar el aspecto fiscal de estas operaciones.

Índice

Capítulo 1. Las Contribuciones		Pág.
1.1	Antecedentes de las contribuciones.....	17
1.1.1	La Edad Media.....	17
1.1.2	Organización económica y Política.....	17
1.1.3	Obligaciones de los vasallos.....	18
1.1.4	Obligaciones de los siervos.....	20
1.1.5	Obligaciones de los demás miembros del feudo...	20
1.1.6	Evolución de los impuestos	22
1.1.6.1	Teoría de la Equivalencia.....	23
1.1.6.2	Teoría del Seguro.....	23
1.1.6.3	Teoría del Capital Nacional.....	24
1.1.6.4	Teoría del Sacrificio	24
1.2	Principios y legalidades de las contribuciones.....	25
1.2.1	Características de las contribuciones.....	25
1.2.2	Obligación personal	25
1.2.3	Aportación Pecunaria	26
1.2.4	Para el gasto público.....	26
1.2.5	Proporcional y equitativa.....	27
1.2.6	Establecimiento sólo a través de una ley.....	27
1.2.7	Clasificación de las contribuciones.....	29
1.2.8	Principios de los impuestos.....	31
1.2.8.1	Principios generales.....	31
1.2.8.2	Los principios elementales.....	32
1.2.8.3	Los Principios constitucionales.....	34
1.2.8.3.1	Principio de legalidad	34
1.2.8.3.2	Principio de proporcionalidad y equidad	35
1.2.9	Elementos de los impuestos	36

1.2.9.1	El sujeto.....	36
1.2.9.2	El Objeto.....	37
1.2.9.3	Otros elementos de los impuestos.....	38
1.3	Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	39
1.4	Concepto de Persona Moral	42
1.4.1	Clases de personas morales.....	42
1.4.2	Funcionamiento.....	43
1.4.3	Concepto de Personas Morales según la ley del ISR.....	44
1.5	Obligaciones fiscales y contables de las personas morales según la Ley del ISR.....	44

Capítulo 2. Las Sociedades

2.1	Importancia de las sociedades.....	54
2.2	Clasificación de las sociedades	55
2.2.1	Criterios de clasificación.....	56
2.2.1.1	Por su naturaleza	56
2.2.1.2	En cuanto a su formalidad o tipo adoptado..	56
2.2.1.3	En cuanto a su finalidad.....	58
2.2.1.4	Conversión de la sociedad civil en sociedad mercantil.....	59
2.3	La personalidad jurídica de las sociedades	60
2.3.1	Registro de las sociedades mercantiles.....	61
2.3.2	Modificación de la escritura constitutiva.....	62
2.3.3	Sociedades Irregulares.....	62
2.3.4	Modificación irregular del contrato de sociedad.....	63
2.3.5	Efectos de la irregularidad.....	64
2.3.6	Regularización.....	65

2.4	Patrimonio social y su capital social	67
2.4.1	El patrimonio	67
2.4.2	El capital social	69
2.5	Aumentos y reducciones de capital	70
2.6	Las aportaciones	71
2.7	Aplicación del resultado del ejercicio	72
	2.7.1 Definición de resultado.....	72
	2.7.2 Métodos para calcular el resultado	73
	2.7.3 Factores de aplicación de resultados	73
	2.7.4 Las reservas.....	74
2.8	Elementos de las sociedades	76

Capítulo 3. Transformación de las sociedades.

3.1	Fusión de las sociedades mercantiles.....	78
	3.1.1 Concepto.....	78
	3.1.2 Clases de sociedades que se fusionan.....	79
	3.1.3 Tipos de fusión.....	79
	3.1.4 Motivos que inducen a la fusión.....	80
	3.1.5 Naturaleza jurídica de la fusión	82
	3.1.6 Teoría De La Sucesión Universal.....	82
	3.1.7 Teoría Del Acto Corporativo.....	82
	3.1.8 Teoría Del Acto Complejo.....	83
	3.1.9 Teoría De La Disolución	83
	3.1.10 Teoría Contractual.....	83
	3.1.11 Proceso de fusión.....	84
	3.1.12 Formalidades.....	85
	3.1.13 Efectos de la fusión de sociedades.....	86
	3.1.13.1 Efectos Laborales.....	86
	3.1.13.2 Efectos Civiles Y Mercantiles.....	86
	3.1.13.3 Efectos Administrativos.....	87

3.1.13.4	Efectos Internacionales.....	87
3.1.13.5	Efectos Fiscales	87
3.1.14	Efectos corporativos de la fusión de sociedades.....	91
3.1.14.1	Efectos con relación a la sociedad.....	92
3.1.14.2	Efectos frente a los socios.....	96
3.1.14.3	Efectos frente a los acreedores.....	105
3.2	Escisión de las sociedades mercantiles	106
3.2.1	Causas que motivan la escisión.....	107
3.2.2	Formas de escisión.....	108
3.2.3	Efectos corporativos de la escisión de sociedades.....	109
3.2.4	Efectos frente a los socios.....	109
3.2.5	Socio disidente.....	110
3.2.6	Procedimiento de escisión.....	111
3.2.7	Balance De Escisión.....	111
3.2.8	Publicidad.....	112
3.2.9	Efectos De La Escisión.....	112
3.2.10	Emisión De Acciones.....	113
3.2.11	Responsabilidad.....	113
3.2.12	Efectos fiscales de la escisión de sociedades.....	114

Capítulo 4. La Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

4.1 Concepto de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.....	119
4.2 Contribuyentes obligados a llevar Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	119
4.3 Incrementos de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.....	120
4.4 Reducciones de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.....	120
4.5 Concepto de Utilidad Fiscal Neta.....	121
4.6 Actualización de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.....	122
4.7 Utilidad fiscal neta negativa	124
4.8 Modificación del resultado fiscal	125
4.9 Saldo inicial de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	126
4.10 Integración del saldo inicial de la CUFIN.....	135
4.11 Transmisión de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.....	142
4.12 Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada	143

Capítulo 5. Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida

5.1 Concepto de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida ..	147
5.2 Contribuyentes obligados a llevar CUFINRE.....	147
5.3 Incrementos de la CUFINRE	148
5.4 Reducciones de la CUFINRE.....	148
5.5 Concepto de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida	148
5.6 Actualización de la CUFINRE.....	150
5.7 Utilidad fiscal neta Reinvertida negativa.....	151
5.8 Modificación del resultado fiscal	165
5.9 Transmisión de la CUFINRE.....	167

Capítulo 6. Cuenta de Capital de Aportación

6.1	Concepto de la Cuenta de Capital de Aportación	169
6.2	Contribuyentes Obligados a llevar la CUCA.....	169
6.3	Incrementos de la Cuenta de Capital de Aportación	169
6.4	Reducciones de la Cuenta de Capital de Aportación	170
6.5	Conceptos que no deberá incluir la CUCA.....	170
6.6	Actualización de la Cuenta de Capital de Aportación	170
6.7	Saldo inicial de la Cuenta de Capital de Aportación	174
6.8	Saldo de la CUCA por fusión o una escisión	175
6.9	Utilidades distribuidas por reducción de capital	178
6.10	Otras consideraciones	181

Capítulo 7. Dividendos

7.1	Concepto de dividendo.....	183
7.2	Dividendos por reducciones y liquidaciones de capital.....	184
7.3	Determinación de utilidades distribuidas.....	184
7.4	Reducción de capital por escisión de sociedades.....	192

Caso practico..... 201

Resumen..... 223

Conclusiones 225

Bibliografía 227

Abreviaturas utilizadas

ALR	Administración Local de Recaudación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CUCA	Cuenta de Capital de Aportación
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
CUFINRE	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida
DOF	Diario Oficial de la Federación
IA/IMPAC	Impuesto al Activo
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LGSM	Ley general de Sociedades Mercantiles
LGTOC	Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito
LIA	Ley del Impuesto al Activo
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
PTU	Participación de trabajadores en las Utilidades de las empresas
RIAC	Reglamento del impuesto al activo
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RISR	Reglamento del Impuesto sobre la renta
RIVA	Reglamento de la ley del Impuesto al Valor Agregado
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria

SHCP Secretaria de Hacienda y Crédito Público

UFIN Utilidad Fiscal Neta

UFINRE Utilidad Fiscal Neta Reinvertida

Capítulo 1.

Las Contribuciones

Capítulo 1.

Las Contribuciones

1.1 Antecedentes Históricos de las Contribuciones

1.1.1 La Edad Media.

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la edad media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto; pero indudablemente un gran número de gravámenes actualmente existentes se encontraban en *germen* en las prelacones que exigían los señores feudales.

1.1.2 Organización económica y Política.

Para entender debidamente la naturaleza de las exenciones existentes en la Edad Media, hace falta hacer una breve exposición sobre la organización económica y política imperante. En lo político, el último momento de la unidad Europea Occidental cristiana, se realizó en el Imperio de Carlo Magno, quien pudo transmitir la corona imperial a su hijo. Luis el piadoso en el siglo V de nuestra era. Pero a partir de entonces ocurre una desmembración del Imperio al mismo tiempo que un acrecentamiento de poder de los grandes señores, al grado de que el rey llego a ser solo un noble más, a veces con autoridad inferior a la de los condes, pues aún cuando estos teóricamente reconocían su jerarquía superior, en la realidad negaban su autoridad llegándose al extremo de que un descendiente de Carlo Magno muriera en la prisión del conde de Vermandois.

A partir de este siglo, también, se observa una desaparición paulatina del comercio y de las grandes ciudades, que provocó un cambio en la economía, la cual se convierte en una economía de tipo rural, ésta era rudimentaria, pues pretendía que el campo produjera lo necesario para el uso y el consumo de sus propios habitantes, pues no había ya ciudades a las que abastecer ni comerciantes que llevaran los productos de unas regiones a otras. Esto explica porque en esta época apareció en Europa la plaga del hambre.

En el siglo XI, aparece una Europa dividida en grandes extensiones territoriales, sometidas al dominio de un gran señor teóricamente ligado al rey, pero en realidad actuando con independencia de él y aun enfrentándosele. Al lado de uno de esos grandes dominios aprecian algunas pequeñas propiedades pertenecientes a algún señor independiente denominadas *alodios*: pertenecían a su dueño en propiedad absoluta, de la que podían disponer libremente.

Dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa por el señor, otras que se daban a los artesanos a cambio de reconocimiento por parte de éstos de un vasallaje, debiendo prestar al señor fidelidad y lealtad, promesa que debían renovar cada vez que había un cambio de señor o cada vez que había un cambio de vasallo. Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos que a su vez estaban divididos en dos categorías: los *ingenuiles* u hombre libres, que no podían ser sometidos a trabajos serviles y los *siervos*, que realizaban los trabajos viles y que eran sucesores de los esclavos de la antigüedad. Los vasallos con relaciones directas con el señor, tenían a su vez vasallos, y estos los suyos formándose así una cadena de relaciones que empezaba con el señor y terminaba con los siervos.

1.1.3 Obligaciones de los vasallos.

Las obligaciones del vasallo se dividen en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales y las relativas a las prestaciones económicas.

Entre las personales estaban las del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra, tenía la obligación de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de éste, a dar consejos en los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas.

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las de ayuda en dinero, las cuales en un principio fueron arbitrarias, después se reglamentaron limitándolas y llegaron posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. Había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor y eran: para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero a su hijo.

Cuando había cambio de vasallo por muerte debía pagarse al señor un rescate o indemnización, la hija del vasallo debía casarse con la persona designada por el señor y, para no hacerlo, se debía pagar un elevado rescate.

Si el vasallo vendía su feudo, debía obtener la aprobación del señor y pagar un impuesto.

Cuando el feudo pasaba en herencia a un menor, originalmente lo recuperaba el señor; a partir del siglo XI el señor respetaba la transmisión, pero ejercía la tutela del menor y administraba el feudo, conservando los frutos recogidos durante su administración, y exigiendo a veces después de la entrega de la herencia, cuando el heredero llegaba a ser mayor de edad, un año de renta. Cuando se pretendía que heredara un familiar colateral se cobraba una cantidad llamada relieve.

1.1.4 Obligaciones de los siervos.

Al igual que el vasallo los siervos tenían dos clases de obligaciones, unas consistentes en la prestación de servicios personales y otras de carácter económico.

Dentro de las de carácter económico, pueden señalarse las siguientes: La capitación, el formariage y la mano muerta.

La Capitación era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año.

El formariage o servidumbre matrimonial, era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, cantidad muy elevada, en cambio cuando se casaban dos personas del mismo feudo la cantidad era insignificante.

La mano muerta era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos. Los colaterales no tenían derecho a heredar, y si el señor autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar un crecido rescate, a lo que se llamaba “derecho de relieve”.

1.1.5 Obligaciones de los demás miembros del feudo

De los demás miembros del feudo, las rentas más comunes eran las siguientes: el censo, el pecho o talla y la tasa de rescate.

El censo era un renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio; sino lo pagaban se les despojaba o se les imponía una multa. En algunos países existían impuestos sobre la caza y el fuego que recibían el nombre de masurage, focage, fumage.

El pecho o talla era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia. Se le llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Fue primeramente arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad, cobrándose también en casos extraordinarios entre los que se encontraban los cuatro antes mencionados: casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo, rescate del señor y equipo para cruzadas.

Otras prestaciones generales consistían en cargas en especie, que debían pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía: gavillas de trigo, de avena, de heno, parte de vendimias, gallinas y cera, etc.

Se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, se cobraban derechos por la venta del trigo, de la sal, carne, de las mercancías, de cerveza, etc.

Se exigían derechos por cortar leña en los bosques, por pastar ganado y por pescar en las aguas señoriales.

Otra fuente de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que fijaban en forma arbitraria, los que comparecían ante tribunales estaban también obligados a pagar derechos por servicios de justicia.

Entre las obligaciones de carácter personal que tenían los aldeanos estaban las de cultivar los terrenos propios del señor, cuidar sus viñedos, segar sus trigos, almacenar sus mieses; se fijaban el número de días de trabajo que debían destinarle y si debían concurrir solo con sus brazos o también con animales. Debían también transportar leña, la piedra, los alimentos, reparar los caminos y los edificios, etc.

Los señores tenían también la confiscación de los bienes de aquellos vasallos que faltaban a su juramento, y el llamado derecho de naufragio, que consistían en que

todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas, pertenecían al señor.

También tenía derecho el señor a los bienes que tuvieran en su poder los extranjeros que morían en su territorio, así como a los bienes de los que morían intestados.

Se gravaba también el tránsito de las mercancías, y muchas veces interceptaban un camino o un río, y no se dejaba pasar a nadie hasta que pagara.

1.1.6 Evolución de los Impuestos.

Como hemos visto, encontramos el origen de diversos impuestos en los derechos feudales, tales como: el impuesto sobre la propiedad territorial, los impuestos aduanales, los que gravan el consumo y aun el Impuesto Sobre la Renta.

El fenómeno tributario se ha manifestado a través del tiempo de muy diversas formas, pero siempre detonando la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos individuos para obtener de aquellos una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que le son impuestos unilateralmente.

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistados diversas cargas que éstos debían cubrir, porciones determinadas de su producción o la ejecución de ciertos trabajos. El poder omnipotente del soberano determinaba que cargas podían soportar sus súbditos o las poblaciones sometidas. Luego con el nacimiento del Estado, su poder también se manifestó con la imposición de cargas a su población.

La figura de la carga tributaria en todos los tiempos ha causado grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratan de explicarlas. Los tributos tuvieron gran importancia debido a su conexión con movimientos que han transformado a la humanidad: La revolución Francesa, que generó la

Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en cuyo texto se establece que “Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de ver el empleo que se le da y determinar la cuota, el asiento , el cobro y la duración”, y el movimiento de Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, impulsado por la chispa del establecimiento de impuestos sin representación de las colonias americanas.

La manifestación de ese poder se ha tratado de justificar de muy diferentes formas. Se han expuesto diversas teorías para fundamentar su existencia entre las que encontramos las teorías de la Equivalencia, del Seguro, del Capital Nacional, y la del sacrificio Sin que ninguna de ellas haya subsistido a la crítica puesto que exponen argumentos que no llegan a tener el peso suficiente para su justificación.

1.1.6.1 Teoría de la Equivalencia.

La Teoría de la equivalencia considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado a favor de los particulares, la cual no es aceptable porque nadie recibe los beneficios públicos en proporción de los impuestos que paga y, en muchos casos, el beneficio particular es inversamente proporcional al impuesto pagado. Por otra parte no podemos aceptar que lo percibido por el estado sea destinado única y exclusivamente a la prestación de servicios públicos.

1.1.6.2 Teoría del Seguro.

La teoría del Seguro considera al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad que en sus bienes

y en su persona les proporciona el Estado, lo cual tampoco es aceptable, pues los impuestos tienen muy diversas finalidades.

1.1.6.3 Teoría del Capital Nacional.

La teoría del Capital Nacional expone que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del Capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza en un país. También se ha atacado esta teoría en virtud de que el fin de los impuestos no puede circunscribirse solo a esta actividad.

1.1.6.4 Teoría del Sacrificio.

La Teoría del Sacrificio identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo. Esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos, proporciona un elemento que se debe considerar en el establecimiento de las contribuciones: que el sacrificio que produzca el impuesto en cada individuo sea el menor posible.

La verdad es que el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se deben encontrar en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual está ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía. Esta teoría se le conoce como la teoría del Deber.

1.2 Principios y Legalidad de las Contribuciones.

Para dejar expuesto un concepto de lo que debemos entender por tributo, partiremos de la disposición del artículo 31, fracción IV, constitucional que establece la obligación de **“Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”**.

1.2.1 Características de las Contribuciones.

Del análisis de la disposición en cuestión podemos derivar las características esenciales de las contribuciones, las cuales son:

1. Su naturaleza es personal.
2. Son aportaciones pecunarias.
3. Su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes, federal estatal y/o municipal.
4. La aportación debe ser proporcional y equitativa.
5. Esta obligación se puede establecer solo mediante disposición legal.

1.2.2 Obligación Personal.

“Es obligación de los mexicanos...”. De acuerdo con el principio fundamental, el derecho origina relaciones jurídicas, cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a la persona y solo a ellas. De ninguna manera existen relaciones con las cosas, ya que estas, por ser propiedad de las personas, sirven como garantía en cumplimiento de sus obligaciones. Así la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal.

La explicación para el sometimiento de los particulares se ha realizado con base en dos interpretaciones; por un lado, la relativa a la generalidad de la ley que se establece en el artículo primero constitucional, la cual se acepta para todas las personas y en todas las ramas del Derecho, ya que sería absurda la sustracción de cualquier persona, por ejemplo los extranjeros. Por otro lado encontramos la explicación que se deriva en las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional, donde la primera establece la facultad del Congreso para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y la segunda incluye las facultades implícitas para hacer efectivas las disposiciones expresamente señaladas y, si el congreso tiene autorizado el establecimiento de contribuciones deberá entenderse que podrán imponerse hasta donde el poder de imperio del Estado alcance.

1.2.3 Aportación Pecunaria.

“Contribuir para los gastos...”. Es indiscutible que se puede contribuir para el Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, solo podemos pensar en que será de naturaleza pecunaria.

1.2.4 Para el Gasto Público.

“Contribuir para el gasto público así de la Federación, estado o municipio en que residan...” De lo anterior derivamos que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos.

Lo expuesto pone de manifiesto la generalidad del destino de estos productos, lo que no excluye la posibilidad de asignarlos a fines específicos dentro del gasto público. Por lo tanto tenemos que de la masa global de los ingresos tributarios de

harán las explicaciones a aspectos particulares del gasto público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un particular, claro esta, siempre apoyados en una disposición legal.

1.2.5 Proporcional y Equitativa.

“...de manera proporcional y equitativa...”. Quizás sean estos elementos de las contribuciones los que más controversias han originado respecto de las características que ellas presentan.

La proporcionalidad de la idea de una parte de algo; necesariamente hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que deducimos que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir.

La equidad por su parte se origina en la idea de justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Es decir, habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley.

1.2.6 Establecimiento sólo a través de una ley.

“... y equidad que dispongan las leyes”. El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley. Esta disposición se reduce al principio de legalidad en materia tributaria. Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y solo él podrá emitir leyes en sentido formal y

material; es más, dentro del proceso legislativo, cuando se trata de leyes relativas a contribuciones, se requiere que la cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados, la cual, conforme a la Teoría Constitucional, es la representante de la población (artículo 72 de la CPEUM).

Este criterio sería plenamente válido en una estructura estatal donde la división de poderes fuera rígida, lo cual, como se ha demostrado ampliamente, es improcedente. Nuestro sistema constitucional prevé dos excepciones al principio general: cuando se trate de situaciones de emergencia que pongan en grave peligro la seguridad del país, y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior (artículos 29, 49 y 131 constitucionales). En estos casos y solo ellos, el ejecutivo podrá ejercer facultades legislativas emitiendo los llamados Decretos-Ley, que son formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente normas jurídicas generales, impersonales y abstractas.

Así tenemos que solamente en dos casos mencionados, las contribuciones pueden ser impuestas por el Ejecutivo, pero sin perder de vista que el principio general ordena que se establezcan mediante una ley, formal y materialmente hablando.

Con base en las cinco características mencionadas, estructuraremos un concepto de tributo. “Los tributos son aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público”.

Una vez procesado el concepto de tributo, solo nos resta dejar asentado que esta figura ha recibido muy diversos nombres según sea el país y el autor que lo trate. Así tenemos que se han utilizado como sinónimos de tributo principalmente los términos contribución, impuesto, gravamen y exacción.

Para efectos de nuestro estudio utilizaremos exclusivamente el término contribución, como genero.

1.2.7 Clasificación de las Contribuciones.

El Código fiscal de la Federación en su artículo 2, establece los tipos de contribuciones y nos da un concepto de las mismas, así se establecen las siguientes:

Contribuciones:

- ⇒ Impuestos
- ⇒ Aportaciones de Seguridad Social
- ⇒ Contribuciones de mejoras
- ⇒ Derechos

Conforme a la teoría de la tributación y a los tratadistas de la materia, la figura tributaria por excelencia son los impuestos. En el propio Código Fiscal de la Federación se establece que los impuestos son el tributo más representativo ya que se trata de un gravamen a cargo de los particulares, diferente de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

Otro apartado de la ley de ingresos de la Federación lo constituyen los derechos, también denominados tasas por doctrina, los cuales han dado lugar a un gran número de controversias respecto a su naturaleza tributaria, ya que una corriente representativa no considera a los derechos como tributos en virtud de que esta obligación se genera por la voluntad del sujeto que solicita el servicio, sin embargo la generalidad de la doctrina los incluye como tales, ya que su establecimiento se da por disposición unilateral del Estado y lo que pretende la voluntad del sujeto es el servicio, no la obligación.

Podemos concluir que los derechos son aportaciones de particulares cuyo origen es la prestación de un servicio otorgado por el Estado en sus funciones de Derecho Público, o el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

Tenemos otras figuras señaladas en la ley de ingresos de la Federación, las cuales se catalogan también como tributos, nos referimos a las aportaciones del INFONAVIT y las cuotas de seguro social, así como también las contribuciones de mejoras, las cuales participan de la naturaleza tributaria, sobre todo por la imposición unilateral de la exacción y el fin de su producto para un gasto de naturaleza pública.

Pero las denominaciones de las aportaciones, cuotas o contribuciones, más que jurídicas son económicas, ya que solo se refieren a un contenido económico pero no nos informan de su estructura y mucho menos de los elementos jurídicos que las conforman. Según parece, estos nombres se utilizan sólo para caracterizarlas con alguna diferencia nominal de los demás tributos.

A fin de precisar la naturaleza jurídica de estos gravámenes debemos recurrir a la doctrina, que nos proporciona una figura adecuada al caso denominada contribuciones especiales, que se establece por imposición unilateral del Estado en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por establecimiento de servicios cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

Tratándose de ingresos derivados de los tributos, como los recargos, las multas y los gastos de ejecución, conforme a nuestro Código se considera que participan de la naturaleza de los ingresos tributarios, por ser accesorios de ellos.

Para concluir lo relativo a la clasificación de los tributos y de acuerdo con la concepción que tenemos de esta figura, genérica, con base en su presupuesto de hecho imponible: podemos determinar que las especies de contribuciones son: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribución de Mejoras y Derechos.

1.2.8 Principios de los Impuestos.

La aplicación indiscriminada y arbitraria de los impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por ello, el conocimiento de los principios de imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.

Para efectos de nuestro estudio haremos una división en tres clases de principios:

- 1) Principios generales en donde incluiremos un interesante enfoque de Fritz Neumark (Principios de imposición, Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 1974 2)
- 2) Los principios Elementales de Adam Smith, expuestos en sus obra clásica La riqueza de las naciones; y
- 3) Los principios constitucionales que se derivan de nuestra carta Magna.

1.2.8.1 Principios Generales.

El tratadista alemán Fritz Neomark nos presenta una visión general, considera que a fin de alcanzar los objetivos de justicia, economía y eficacia operativa en la tributación, se deben observar los principios que denomina político-sociales, político-económicos y técnico-tributarios.

Para lograr la justicia en la imposición se debe buscar distribuir los gravámenes de tal forma que el reparto de la carga tributaria resulte lo más equilibrado posible, lo cual se logra mediante la aplicación de los principios político sociales.

Los objetivos de economía, se pueden alcanzar con la aplicación de los principios políticos económicos a través de los cuales se permite la libre competencia y el

desarrollo normal de los diversos sectores de la economía, así como la suficiencia presupuestaria y la adaptación a las fluctuaciones de la actividad económica.

Para lograr la eficacia operativa de la imposición, debe existir una estructuración adecuada del sistema y de las normas tributarias, que por su congruencia, precisión y claridad faciliten su aplicación a los contribuyentes y a la administración, lo cual se logra a través de los principios técnico-tributarios.

1.2.8.2 Los Principios Elementales.

Los principios de Igualdad, Certidumbre, Comodidad y Economía que hace más de dos siglos expuso Adam Smith en su obra Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, siguen teniendo vigencia en la actualidad, ya que su observancia resulta indispensable para un buen funcionamiento de todo sistema tributario.

a) Principio de Igualdad.

“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”.

Este principio se proyecta bajo dos formas: La generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos y nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva.

La uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra a base de dos criterios: la capacidad contributiva como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente

los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio objetivo.

b) Principio de Certidumbre.

“El impuesto que cada individuo este obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona. La incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso.”

Para el cumplimiento de este principio es necesario precisar los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien paga, las penas en caso de infracción, etc., lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.

c) Principio de Comodidad:

“Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente.”

Existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otros se cobran aun sin que el consumidor lo sepa.

d) Principio de Economía

Toda contribución debe precisarse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el Tesoro Público, acordando el periodo de exacción que se pueda.”

Si, por el contrario la diferencia es mucha, es posible que la recaudación del impuesto necesite de un gran número de funcionarios y empleados cuyo sueldo devoran la mayor parte del producto del mismo, independientemente del costo de equipo de recaudación.

1.2.8.3 Los Principios Constitucionales.

Estas reglas básicas se derivan del artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna.

1.2.8.3.1 Principio de Legalidad.

Este principio establece que son obligaciones de los mexicanos: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

La suprema corte de Justicia estableció al respecto:

“... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está cargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la

relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado...”

(Semanao Judicial de la Federación, vols. 91-96, primera parte, pág. 92. Amparo en revisión 5332175, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.)

1.2.8.3.2 Principio de Proporcionalidad y Equidad.

Este principio concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

La proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cual es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas. Para Margain Manutou un tributo es proporcional cuando “Comprenda por igual... a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia.”

No obstante los diferentes criterios y tesis que se han emitido al respecto de la proporcionalidad y equidad de los impuestos, podemos concluir con lo expuesto por el Pleno de la Suprema Corte en diversos amparos en revisión, con los números 7332/58 y 4325/64, en cuyas ejecutorias se resolvió que un impuesto:

“... es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria. (y) El gravamen es proporcional, supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes.” (Informe de la Suprema Corte correspondiente al año 1962, pág. 108.)

1.2.9 Elementos de los Impuestos.

1.2.9.1 El sujeto.

El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto, éste es de dos clases: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo: Dentro de la organización del estado mexicano, son la Federación, los Estados y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos, la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por la Legislatura de los Estados y el Municipio solo tiene la facultad de recaudarlos.

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principal y secundarias.

La principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria.

Las secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones.

El sujeto pasivo. Es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. Una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el fisco está en posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida cuando. De acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer un gravamen, etc. Pero también al individuo al que la ley impone la obligación del pago en sustitución o conjuntamente con aquel.

Las obligaciones del sujeto pasivo, al igual que el sujeto activo, también se dividen en dos clases: la principal y las secundarias.

La principal es sólo una y consiste en pagar el impuesto.

Las secundarias pueden ser de tres clases.

- a) De hacer; por ejemplo: presentar aviso de inicio de operaciones o inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) De no hacer; por ejemplo: no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados.
- c) De tolerar; por ejemplo: permitir la práctica de visitas domiciliarias.

Debemos distinguir el sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto, éste último es aquel que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Por ejemplo, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios es a cargo de los fabricantes de bebidas alcohólicas, él es el sujeto pasivo, porque él es el obligado ante el fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor porque el precio al que se vende este producto, estará incluido el importe del impuesto.

1.2.9.2 El Objeto.

El crédito fiscal lo define así artículo 4° del Código fiscal de la federación vigente para 2007, cuando dice: “ Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos que las leyes les dé el carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

El objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

En otras palabras, el objeto del impuesto estriba más bien “en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo”.

Generalmente el objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto.

El objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de captación.

1.2.9.3 Otros elementos de los Impuestos.

Base del impuesto. Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto, por ejemplo: monto de la renta recibida, valor de la porción hereditaria, numero de litros producidos, etc.

Tarifas o tablas. Son las listas de unidades y cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

Tasa. Es una cantidad expresada en tanto por ciento que se aplicará sobre la base de un impuesto para obtener la cantidad que habrá de cubrir por concepto de contribución.

1.3 Estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El primero de enero de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto sobre la Renta misma que entró en vigor el mismo día. Esta nueva ley abrogó a la anterior que se publicó el 30 de diciembre de 1980 y que estuvo en vigor desde el primero de enero de 1981 hasta el 31 de diciembre de 2001. Por lo que se refiere al reglamento de la Ley del ISR fue publicado el 17 de octubre de 2003 y reformado y dado a conocer el pasado 4 de diciembre de 2006.

De igual manera el artículo transitorio fracción II del año 2002, señala que las obligaciones derivadas de la Ley que se abroga, que hubieran nacido por la realización, durante su vigencia, de las situaciones jurídicas previstas en dicha ley, deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos en dicho ordenamiento.

Pasemos ahora a la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La ley del ISR comprende 7 títulos, los que a su vez se dividen en capítulos, conteniendo además disposiciones transitorias. Los títulos en que se divide la Ley son:

TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

TÍTULO II

DE LAS PERSONAS MORALES

	Disposiciones generales
CAPITULO I	De los Ingresos
CAPITULO II	De las Deducciones
CAPITULO III	Del Ajuste por Inflación
CAPITULO IV	De las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de los Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras, Uniones de Crédito y de las Sociedades de Inversión de Capitales

CAPITULO V	De las Pérdidas
CAPITULO VI	Del Régimen de Consolidación Fiscal
CAPITULO VII	Del Régimen Simplificado
CAPITULO VII-A	De las sociedades cooperativas de producción
CAPÍTULO VIII	De las Obligaciones de las Personas Morales
CAPITULO IX	De las Facultades de las Autoridades

TÍTULO III

DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

TÍTULO IV

DE LAS PERSONAS FÍSICAS

	Disposiciones generales
CAPITULO I	De los Ingresos por Salarios y en general por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado
CAPITULO II	De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales
SECCION I	De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales
SECCION II	Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales
SECCION III	Del Régimen de Pequeños Contribuyentes
CAPITULO III	De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles
CAPITULO IV	De los Ingresos por Enajenación de Bienes
CAPÍTULO V	De los Ingresos por Adquisición de Bienes
CAPITULO VI	De los Ingresos por Intereses
CAPITULO VII	De los Ingresos por la Obtención de Premios
CAPITULO VIII	De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales
CAPITULO IX	De los demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas

CAPITULO X De los Requisitos de las Deducciones

CAPITULO XI De la Declaración Anual

TÍTULO V

DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL

TÍTULO VI

DE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

CAPÍTULO I De las Inversiones en Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes

CAPITULO II De las Empresas Multinacionales

TÍTULO VII DE LOS ESTÍMULOS FISCALES

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

El reglamento de la ley del ISR comprende 7 títulos que contienen diversos capítulos y además artículos transitorios.

Hay que tener en cuenta, que año con año se publica la Resolución que establece Reglas de Carácter General aplicables a los Impuestos y derechos Federales, excepto los relacionados con el comercio exterior (conocida como Resolución Miscelánea). Recordemos que la Resolución Miscelánea solo crea derechos a los particulares y no obligaciones, según lo establecido en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo es necesario conocerla, ya que hay unas disposiciones que nos señalan facilidades a los contribuyentes, o bien, establecen procedimientos. Además las propias leyes en ocasiones facultan a la SHCP o al SAT para que, mediante reglas de carácter general, se establezcan

procedimientos, formas de cumplir con obligaciones fiscales, etc., por lo tanto, son de observancia obligatoria.

1.4 Concepto de Persona Moral.

La imposibilidad en que se encuentra el hombre, por sus propias limitaciones, para realizar determinados fines o para llevar a cabo determinadas actividades de forma individual, ha llevado a este a unirse a otras para que, mediante la combinación de sus esfuerzos, logren la realización de diversos fines en un provecho común.

De lo anterior podemos definir jurídicamente a la persona moral como “la unión de dos o mas personas físicas o morales, o la combinación de ambas, las cuales reúnen sus esfuerzos o sus capitales y en ocasiones ambos para la realización de una finalidad común siempre lícita. “

Así entendida la persona moral, debemos decir que esta tiene personalidad jurídica propia, esto es, distinta de cada uno de los individuos que la integran; en consecuencia, si tienen personalidad jurídica propia gozan de algunos atributos, por ejemplo, tienen nombre, domicilio, nacionalidad, patrimonio y capacidad de ejercicio si se encuentra constituida conforme a la ley.

1.4.1 Clases de Personas Morales.

El artículo 25 del Código Civil Federal nos permite clasificar a las personas morales, en personas morales de derecho público y de derecho privado.

En el primer grupo encontramos a:

- La Nación.

- Los estados.
- Los municipios y,
- todas las corporaciones a las que la ley reconozca carácter público.

En el segundo grupo se incluyen:

- Las sociedades civiles o mercantiles.
- Las Cooperativas o mutualistas.
- Los sindicatos.
- Las asociaciones profesionales y cualesquier asociaciones que tengan finalidades políticas, científicas, literarias, artísticas, deportivas o de cualquier otro orden, siempre que este sea lícito.

Las personas morales o jurídicas, como también se les conoce, se constituyen y organizan por disposición de ley, cuando se trata de las de derecho público y cuando son de derecho privado, por voluntad de las personas que la integran, pero siempre de acuerdo con las disposiciones legales que rijan en particular.

1.4.2 Funcionamiento.

Estas personas morales actúan, es decir, contratan y se obligan por medio de sus órganos representativos, los cuales tomarán la denominación que deseen darle sus fundadores y su funcionamiento se sujetará a las estipulaciones de la escritura constitutiva, de sus estatutos, o bien a las disposiciones legales que la normen, en lo que aquellos fueron omisos.

Se advierte que lo dicho antes se refiere únicamente a las personas jurídicas del derecho privado, en razón que las del derecho público se organizan, funcionan y tienen representación al tenor de las leyes que las crean y rigen en particular; por ejemplo, tratándose del Estado mexicano, éste se encuentra regulado por la Constitución Política Federal.

1.4.3 Concepto de Personal Moral según la ley del ISR.

El Título I denominado Disposiciones generales, en el artículo 8, párrafo primero se contienen la siguiente definición.

“Artículo 8º. 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.”

En el siguiente capítulo analizaremos cada una de las personas morales a las que hace referencia este artículo.

1.5 Obligaciones fiscales y contables de las personas morales según la Ley del ISR.

El **artículo 86 de la ley del Impuesto Sobre la Renta** dice: “... Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes: “

Fracción I

CONTABILIDAD Y REGISTROS CONTABLES

1. Llevar la contabilidad de conformidad con las disposiciones fiscales.
2. Cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, éstas deberán registrarse al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concierten.

Fracción II

EXPEDIR COMPROBANTES

Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos.

El SAT podrá liberar del cumplimiento de esta obligación o establecer reglas que faciliten su aplicación, mediante disposiciones de carácter general.

Para completar estos tres primeros puntos, debemos tener presente **que el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 28, 29 y 29-A**, hacen referencia a reglas específicas sobre los mismos.

En relación a la contabilidad. El artículo 28 especifica las reglas que deben cumplir los registros contables, tales como:

- Como llevaran sistemas y registros contables.
- El Plazo para contabilizar.
- Lugar en donde llevaran su contabilidad.
- Llevar un Control de inventarios.
- Realizar las retenciones de impuestos en nombre de la autoridad.

En relación a los comprobantes. El artículo 29 y 29-A del CFF especifica los requisitos que deberán cumplir los comprobantes fiscales.

EXPEDIR CONSTANCIAS

3. Expedir constancias de pagos a residentes en el extranjero y, en su caso, del impuesto, así como los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito en el país.

DECLARACIONES INFORMATIVAS DE RETENCIONES

4. Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año las declaraciones informativas de las retenciones a las personas físicas que les presten sus servicios profesionales.

FORMULAR ESTADOS FINANCIEROS Y LEVANTAR INVENTARIOS

5. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

DECLARACION ANUAL

6. Presentar declaración en la que se determine 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 empresa.

DECLARACION DE PRÉSTAMOS OBTENIDOS DEL EXTRANJERO

7. 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.

DECLARACION CON CLIENTES Y PROVEEDORES.

8. Proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con los proveedores y con los clientes con los que hubiesen realizado operaciones por montos inferiores a \$50,000.

INFORMACIÓN SOBRE RETENEDORES Y DONATIVOS RECIBIDOS.

9. Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información siguiente:
 - a) De las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de Impuesto Sobre la Renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de esta Ley.
 - b) De las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior.

INFORMACIÓN EN DISPOSITIVOS MAGNETICOS.

11. Las declaraciones a que se refiere este artículo, así como la del crédito al salario entregado en efectivo a los trabajadores y las retenciones efectuadas a personas físicas por el otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles, deberán presentarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que para tal efecto señale el SAT, mediante disposiciones de carácter general.

TÍTULOS EN VALOR EMITIDOS EN SERIE.

12. Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie. (por ejemplo accionistas y obligaciones).

CONSERVAR DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA.

13. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
- b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
- c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de la LISR.

CONTRIBUYENTES EXCEPTUADOS.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13,000,000, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3,000,000 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquellos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley.

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

La documentación e información a que se refiere esta obligación deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

PERSONAS MORALES QUE PAGUEN DIVIDENDOS O UTILIDADES.

14. Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales:

- a) Efectuar los pagos 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.
- b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos de dividendos o utilidades, constancia en la que se señale su monto, así como si éstos provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta o de la cuenta de dividendos netos de sociedades de inversión de renta variable, o según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 11 de la misma. Esta constancia se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.
- c) Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante el SAT, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las personas a quienes les efectuaron los pagos a que se refiere esta fracción, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.

PERSONAS MORALES QUE CELEBREN OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS.

16. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes

independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

DECLARACION INFORMATIVA DE OPERACIONES A TRAVES DE FIDEICOMISOS.

17. Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales en los que intervengan.

REGISTRO DE DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIONES.

18. Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley, anotando los datos de la documentación comprobatoria que las respalde y describiendo en el mismo el tipo de bien de que se trate, el por ciento que para efectos de la deducción le correspondió conforme al citado artículo 220, el ejercicio en el que se aplicó la deducción y la fecha en la que el bien se dé de baja en los activos del contribuyente.

La descripción en el registro de las inversiones a que se refiere el párrafo anterior, se deberá efectuar a más tardar el día en que el contribuyente presente o deba presentar su declaración del ejercicio en el que efectúe la deducción inmediata de dicha inversión, salvo que el bien se dé de baja antes de la fecha en que se presente o se deba presentar la declaración citada, en cuyo caso, el registro del bien de que se trate se realizará en el mes en que se dé su baja.

El contribuyente deberá mantener el registro de los bienes por los que se optó por la deducción inmediata a que se refiere esta fracción, 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.

CONTROL DE INVENTARIOS.

19. Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que opten por valuar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 45-G de esta ley, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código fiscal de la Federación.

DECLARACION INFORMATIVA DE OPERACIONES POR MONTOS SUPERIORES A \$ 100,000.00

20. Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale SAT mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata cuyo monto sea superior a cien mil pesos. Las referidas reglas de carácter general, podrán establecer supuestos en los que no sea necesario presentar dicha información.

DAR A CONOCER SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

21. Tratándose de contribuyentes a dictaminase en los términos del artículo 32-A del CFF, deberán dar a conocer en la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un reporte en que se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

Así mismo la Ley de ISR, establece en sus artículos 88 la obligación de llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) y el artículo 89 de la misma, la de llevar una Cuenta de Capital de Aportación Actualizado (CUCA), las cuales analizaremos en los capítulos posteriores.

Capítulo 2.

Las Sociedades.

Capítulo 2.

2 Las Sociedades.

2.1 Importancia de las Sociedades.

Las exigencias de la economía contemporánea imponen la asociación (de capitales, o de capital y trabajo), en empresas de tipo social. El empresario colectivo o social ha venido desplazando en forma acentuada al empresario individual. El ejercicio de la actividad mercantil requiere en nuestra época de recursos económicos considerables e implica riesgos cada día mayores. Es por tanto necesario elegir una forma de organización adecuada como lo es la sociedad. Esto explica la importancia y preponderancia actual de las sociedades, sobre todo en ciertos tipos, en los que se busca, además la limitación de responsabilidad o la fácil y rápida transmisión de las participaciones sociales.

La Sociedad, en sentido técnico jurídico, es un ente creado por un acto voluntario colectivo de los interesados, en aras de un interés común y con el propósito de obtener ganancias o un fin lucrativo. Los socios se comprometen a poner un patrimonio en común integrado por dinero, bienes o industria, con la intención de participar en las ganancias. Por tanto, son características fundamentales y constitutivas de la sociedad la existencia de un patrimonio común y la participación de los socios en las ganancias. Se distingue de la asociación en que ésta no persigue fines lucrativos sino de orden moral o económico-social que no se reducen a la mera obtención y distribución de ganancias.

Por otra parte, la ley impone obligatoriamente la forma social para determinadas empresas de importancia y de trascendencia para la economía nacional, como, sucede en nuestro país con las organizaciones auxiliares del crédito, por citar un ejemplo, las cuales deben constituirse como sociedades anónimas.

Las sociedades son entes económicos independientes que persiguen fines económicos particulares. Son sujetos de derechos y obligaciones, y por lo tanto, tienen una personalidad jurídica diferente a la de sus socios, ejercitan sus derechos y contraen obligaciones a través de sus representantes.

La sociedad mercantil es la “asociación de personas que crean un fondo patrimonial común para colaborar en la explotación de una empresa, con animo de obtener un beneficio individual participando en el reparto de las ganancias que se obtengan.”¹

Otro concepto, según Abraham Perdomo dice: “ La unión de dos o mas personas de acuerdo con la ley mediante el cual aportan algo en común, para un fin determinado, obligándose mutuamente a darse cuenta.”²

De lo anterior podemos concluir, que una sociedad mercantil, jurídicamente hablando, es la unión de dos o mas personas físicas o morales, o la combinación de ambas, las cuales unen sus esfuerzo y su patrimonio para un fin común.

2.2 Clasificación de las Sociedades.

Debemos tener presente que existen dos tipos de sociedades, las de capitales o mercantiles y las de personas o también conocidas como las civiles, las primeras están reguladas por la Ley General de Sociedades Mercantiles y las segundas por el Código Civil Federal.

Tipos de sociedades:

Sociedades mercantiles. Las regula la Ley General de sociedades mercantiles.

Sociedades de personas. Las regula el Código Civil Federal.

¹ Uria. Derecho mercantil p. 92.

² Contabilidad de sociedades mercantiles p. 19.

2.2.1 Criterios de Clasificación.

2.2.1.1 Por su Naturaleza.

La naturaleza mercantil de una sociedad depende exclusivamente de un criterio formal: son mercantiles todas aquellas sociedades constituidas en cualesquiera de los tipos reconocidos por la Ley General de Sociedades Mercantiles o por el Código de Comercio, independientemente de que tengan o no una finalidad mercantil.

La naturaleza civil de una sociedad, por el contrario, sí depende del carácter de su finalidad. La sociedad civil, según el artículo 2688 del Código Civil, supone la realización de un fin común de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial.

Por lo tanto, dos son los criterios para calificar en el derecho mexicano a una sociedad como mercantil, y diferenciarla, por tanto, de las que no tengan este carácter, es decir, de las sociedades civiles y de las sociedades con una finalidad de derecho público, como serían las de carácter agrario, laboral o administrativo.

2.2.1.2 En cuanto a su formalidad o tipo adoptado.

El primer criterio se da en función del tipo de sociedad que se adopte.

Son mercantiles, cualquiera que sea su finalidad (de derecho privado o de derecho público; lucrativo o no), las seis clases que enumera el artículo 1º de la Ley General de Sociedades Mercantiles, a saber:

Sociedades en nombre colectivo. Es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales (Art. 25 LGSM).

Sociedades en comandita simple. Es aquella que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios comanditados, que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales, y de uno o varios socios comanditarios, que únicamente estén obligados al pago de sus aportaciones (Art. 51 LGSM).

Sociedades de responsabilidad limitada. Es aquella que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan ser representadas por títulos negociables a la orden ni al portador, siendo sólo cedibles en los casos y con los requisitos que establece la ley (Art. 58 LGSM).

Sociedades anónimas. Es la sociedad, llamada de capitalistas o de capital, que existe bajo una denominación social y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones (Art. 87 LGSM).

Sociedades en comandita por acciones. Sociedad compuesta de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus acciones (Art. 207 LGSM).

Sociedades cooperativas. Organizaciones que, basadas en el espíritu de solidaridad social y sin propósito de lucro, se constituye para el ejercicio de una actividad en beneficio de sus propios asociados. La nueva Ley General Sociedades Cooperativas, en su artículo 2º, define genéricamente a la sociedad cooperativa como una forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios. La Ley General de Sociedades Cooperativas reconoce las siguientes clases de sociedades cooperativas: de responsabilidad limitada, de responsabilidad suplementada, de productores de bienes y/o

servicios, de consumidores de bienes y/o servicios, de participación estatal, y de vivienda.

2.2.1.3 En cuanto a su Finalidad.

El segundo criterio se da en relación con la finalidad de la sociedad: si ella es especulativa, se tratará de sociedad mercantil. Se debe entender por especulación comercial la intención o el propósito de obtener una ganancia con la actividad que se realice (artículo 75, fracciones I y II del Código de Comercio), o bien, la organización y explotación de una negociación o empresa mercantil (artículo 75, fracciones V a XI del Código de Comercio). Si no existe la intención lucrativa, no se tratará de una especulación comercial, ni de una sociedad mercantil, salvo, nuevamente, que se adopte uno de los tipos de estas sociedades.

Esta nota y este **criterio de distinción de las sociedades civiles se desprenden claramente del artículo 2688 del Código Civil**, que además de definir el contrato de sociedad civil, señala dos características que lo distinguen de la asociación y de la sociedad mercantil.

La sociedad civil se diferencia en que su finalidad debe ser preponderantemente económica, lo que excluye el artículo 2670 del Código Civil para el Distrito Federal al definir las asociaciones. De la sociedad mercantil, en que dicha finalidad económica no debe constituir una especulación comercial. Si no existe la intención lucrativa, no se tratará de una especulación comercial, ni de una sociedad mercantil, salvo que se adopte uno de los tipos de estas sociedades.

En consecuencia, se desprenden dos criterios de mercantilidad de las sociedades, el primero, que son mercantiles las sociedades que adopten uno de los seis tipos enumerados en el artículo 1º de la Ley General de Sociedades Mercantiles, independientemente de que su finalidad sea económica y especulativa; el

segundo, que también serán mercantiles aquellas sociedades cuya finalidad constituya una especulación comercial independientemente del tipo elegido.

Existen también criterios mixtos de distinción entre la sociedad civil por su finalidad y mercantil por el tipo adoptado y entre la sociedad mercantil por su finalidad y civil por el criterio adoptado, que a continuación se explican:

Sociedad civil por su finalidad y mercantil por el tipo adoptado. Esto es, una sociedad materialmente civil, constituida para la realización de un fin común de carácter económico pero que no constituya una especulación comercial, que adopte cualquiera de los tipos sociales reconocidos por la Ley General de Sociedades Mercantiles. Una sociedad de tal especie quedará sujeta a la legislación mercantil y se reputará mercantil para todos los efectos legales según lo disponen los artículos 4º de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 2695 del Código Civil.

Sociedad mercantil por su finalidad y civil por el tipo adoptado. Es decir, una sociedad que tenga como fin la realización de actividades especulativas comerciales, constituida bajo tipo civil. Este supuesto es ilícito por contrariar el mando legal contenido en el artículo 2688 del Código Civil para el Distrito Federal. Dicha sociedad estará afectada de invalidez. Sin embargo, como "existe de hecho una asociación que persigue un fin de naturaleza mercantil y que se ostenta como una sociedad, debe considerarse como una sociedad mercantil irregular, y someterla a las mismas reglas que a las de esta clase".

2.2.1.4 Conversión de la Sociedad Civil en Sociedad Mercantil.

Aquellas sociedades que se constituyen como civiles, pero con una finalidad especulativa, o bien, que se digan civiles, pero que adopten cualquiera de los tipos de sociedad mercantil, automáticamente se convierten en éstas, según lo

disponen los artículos 2695 del Código Civil y 4º de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Al convertirse, una sociedad civil en mercantil, el tipo de sociedad comercial en que se constituiría, según lo dispone el artículo 1858 del Código Civil, será el tipo que resulte más próximo a la intención de las partes, de los esquemas regulados en el artículo 1º de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Una vez que una sociedad civil se convierte en mercantil, cualquiera que sea su tipo, se le aplica el sistema y la reglamentación de la legislación mercantil, aunque siempre es posible aplicar supletoriamente el Código Civil para el Distrito Federal, a falta de disposiciones del Código de Comercio y las demás leyes mercantiles.

2.3 La personalidad jurídica de las Sociedades.

El artículo 5º de la Ley General de Sociedades Mercantiles exige que la constitución de las sociedades mercantiles se haga constar ante notario, esto es, en escritura pública.

La exigencia formal de la escritura pública en materia de sociedades mercantiles implica una excepción al principio general de libertad de forma contractual consagrado por el Código de Comercio. Para Uria, esta excepción se explica por la importancia misma del contrato de sociedad, por la complejidad habitual de sus cláusulas y por las consecuencias que trae la constitución de la sociedad en orden al nacimiento de un ente jurídico nuevo.

Los requisitos de la escritura constitutiva son los siguientes:

- ✓ Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o jurídicas que constituyan la sociedad;
- ✓ Razón social o denominación;
- ✓ El objeto o finalidad social;

- ✓ El importe del capital social;
- ✓ La expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes, el valor atribuido a éstos y el criterio seguido para su valoración;
- ✓ El importe del fondo de reserva legal;
- ✓ El domicilio;
- ✓ La duración;
- ✓ La forma de administración y facultades de los administradores;
- ✓ El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social;
- ✓ La forma de hacer el reparto de las ganancias y pérdidas entre los socios;
- ✓ Los casos en que la sociedad haya de disolverse anticipadamente;
- ✓ Las bases para practicar la liquidación de la sociedad y el modo de proceder a la designación de los liquidadores, cuando no sean nombrados anticipadamente.
- ✓ Cláusula de extranjería.

Las sociedades mercantiles pueden tener una nacionalidad distinta a la de sus socios. La legislación mexicana distingue entre las sociedades mexicanas y las sociedades extranjeras. De acuerdo con el artículo 9º de la Ley de Nacionalidad, debe entenderse por sociedades mercantiles mexicanas, las que se constituyen con arreglo a la ley y tienen su domicilio legal dentro de la República Mexicana. Son sociedades mercantiles extranjeras, en consecuencia, las que no reúnan alguno de estos dos requisitos.

2.3.1 Registro de las Sociedades Mercantiles.

El artículo 19 del Código de Comercio dispone que la inscripción en el Registro de Comercio sea obligatoria para todas las sociedades mercantiles (Arts. 2º y 7º LGSM).

Así, pues, la constitución de una sociedad mercantil será perfecta cuando quede inscrita en el Registro de Comercio. La falta de inscripción origina la irregularidad de la sociedad, con las consecuencias y efectos que posteriormente se examinarán.

El artículo 7º de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que en el caso de que la escritura constitutiva no se presentare para su inscripción en el Registro de Comercio, dentro del término de quince días, a partir de su fecha, cualquier socio podrá demandar dicho registro.

2.3.2 Modificación de la Escritura Constitutiva.

Las modificaciones de la escritura constitutiva deberán hacerse constar también en escritura pública e inscribirse en el Registro de Comercio según lo disponen los artículos 21, fracción V, del Código de Comercio y 5º de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

2.3.3. Sociedades Irregulares.

La irregularidad de las sociedades mercantiles puede derivar del incumplimiento del mandato legal que exige que la constitución de las mismas se haga constar en escritura pública o del hecho de que, aun constando en esa forma, la escritura no haya sido debidamente inscrita en el Registro de Comercio.

Las sociedades mercantiles con esos defectos se conocen con el nombre de sociedades irregulares.

La multiplicidad de exigencias legales para la creación de una sociedad mercantil tiene como resultado que, en muchas ocasiones, se descuide satisfacer algunas de ellas, lo que provoca la irregularidad de la sociedad.

Son pues, de acuerdo con la legislación mercantil mexicana, irregulares, aquellas sociedades mercantiles en que el acto de constitución no se haya hecho constar en escritura pública y aquellas otras en que dicha escritura no haya sido inscrita en el Registro de Comercio.

2.3.4 Modificación Irregular del Contrato de Sociedad.

Las modificaciones del contrato social deben hacerse constar también en escritura pública (art. 5º de la Ley General de Sociedades Mercantiles) e inscribirse en el Registro de Comercio (art. 21, frac. V, del Código de Comercio).

Cuando no se cumplan los requisitos mencionados se estará frente a un caso de modificación irregular del contrato social, con los siguientes efectos según el artículo 26 del Código de Comercio:

- ✓ La modificación produce plenamente sus efectos entre los socios;
- ✓ La modificación no podrá oponerse a los terceros de buena fe ni les causará perjuicio;
- ✓ Los terceros podrán aprovecharse de dichas modificaciones en cuanto les favorezcan.
- ✓ Irregularidad por conversión de la sociedad civil en sociedad mercantil

Aquellas sociedades que se constituyen como civiles, pero con una finalidad especulativa, o bien, que se digan civiles, pero que adopten cualquiera de los tipos de sociedad mercantil, automáticamente se convierten en éstas, según lo disponen los artículos 2695 del Código Civil y 4º de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Al convertirse, una sociedad civil en mercantil, el tipo de sociedad comercial en que se constituiría, según lo dispone el artículo 1858 del Código Civil, será el tipo

que resulte más próximo a la intención de las partes, de los esquemas regulados en el artículo 1º de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Una vez que una sociedad civil se convierte en mercantil, cualquiera que sea su tipo, se le aplica el sistema y la reglamentación de la legislación mercantil, aunque siempre es posible aplicar supletoriamente el Código Civil para el Distrito Federal, a falta de disposiciones del Código de Comercio y las demás leyes mercantiles. Y puesto que dicha Ley General da carácter de sociedad mercantil irregular a la que no se inscriba en el Registro de Comercio, pero que se manifieste ante terceros; esa sociedad civil convertida a mercantil, no inscrita en el Registro de Comercio, y que se manifieste ante terceros será una sociedad mercantil irregular sujeta a los dispuesto en el artículo 2º de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

2.3.5. Efectos de la Irregularidad.

Las sociedades mercantiles irregulares están sujetas a un régimen distinto al de las regulares. Esto es, la irregularidad de las sociedades mercantiles produce ciertos efectos especiales que a continuación se examinan:

1. Responsabilidad de los representantes. Los representantes de las sociedades mercantiles, como regla general, no quedan obligados por los actos que realizan en nombre de sus representadas. En cambio, tratándose de los representantes de sociedades irregulares, éstos responden solidaria e ilimitadamente, aunque de modo subsidiario, frente a terceros, del cumplimiento de los actos jurídicos que realicen con tal carácter, sin perjuicio de la responsabilidad penal en que hubieren incurrido, cuando los terceros resultaren perjudicados. Además, los representantes de las sociedades irregulares son responsables de los daños y perjuicios que la irregularidad hubiere ocasionado a los socios no culpables de ella (Art. 2º de la Ley General de Sociedades Mercantiles);

2. Efectos en relación a terceros. El contrato de sociedad no inscrito en el registro de comercio, no puede oponerse ni causar perjuicio a terceros de buena fe, los cuales si podrán aprovecharlo en los que les fuere favorable (Art. 26 del Código de Comercio);

3. Efectos en materia de quiebra. El artículo 4º de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos dispone que las sociedades irregulares podrán ser declaradas en quiebra. Así en efecto, el citado artículo establece que la quiebra de la sociedad irregular provocará la de los socios ilimitadamente responsables y la de aquellos contra los que se pruebe que sin fundamento objetivo se tenían por limitadamente responsables. Además, la irregularidad de las sociedades impide que puedan acogerse a los beneficios de la suspensión de pagos (arts. 396, frac. VI, y 397 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos) y terminar su quiebra por medio de convenio con los acreedores (Art. 301 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos);

4. Efectos entre los socios. La falta de inscripción del contrato social no afecta las relaciones de los socios entre sí. Es decir, el contrato social, aunque no sea inscrito, produce todos sus efectos entre los socios y los obliga recíprocamente.

5. Las sociedades anónimas irregulares no podrán emitir bonos u obligaciones.

2.3.6. Regularización.

Ya se expuso que la irregularidad de las sociedades mercantiles puede derivar del incumplimiento del mandato legal que exige que la constitución de las mismas se haga constar en escritura pública o del hecho de que, aun constando en esa forma, la escritura no haya sido debidamente inscrita en el Registro de Comercio.

Cuando la irregularidad deriva de que el contrato social no se otorgó en escritura pública, pero contiene los requisitos esenciales que la ley exige, cualquier persona que figure como socio podrá demandar el otorgamiento de la escritura correspondiente según lo dispone el artículo 7º de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Cuando la irregularidad deriva de que la escritura no fue inscrita en el Registro de Comercio, cualquier socio podrá exigir la regularización de la sociedad. Así, el párrafo segundo del artículo 7º de la Ley General de Sociedades Mercantiles dispone que, en el caso de que la escritura social no se presentare para su inscripción en el Registro de Comercio dentro del término de quince días, a partir de su fecha, cualquier socio podrá demandar dicho registro.

Además, los socios culpables de irregularidad responden frente a los no culpables, de los daños y perjuicios que dicha irregularidad ocasione a estos últimos (Art. 2º, in fine, de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

Al declarar, en su segundo párrafo, el artículo 2º de la Ley General de Sociedades Mercantiles que, "no podrán ser declaradas nulas las sociedades inscritas en el Registro Público del Comercio", se debe comprender que la omisión de la inscripción tiene un efecto sanatorio absoluto. Por lo tanto, valdrá aunque el consentimiento de alguno de los socios haya sido dado por error, arrancado por violencia u obtenido con dolo; valdrá también, aunque alguna de las partes fuese menor de edad o hubiese sido declarada en estado de interdicción.

Esto último se justifica porque los terceros que contratan con la sociedad confían en la legitimidad de su existencia en virtud de estar inscrita en el Registro Público, y podrán resentir serios perjuicios si la sociedad desapareciera como consecuencia de un vicio constitutivo, que no estaban en aptitud de conocer. Si la irregularidad se debió a la falta de documento, esto es, si la constitución de la sociedad fue puramente verbal, en tal caso, las dificultades de la prueba crecen enormemente. Sin embargo, la existencia de la sociedad, y las cláusulas esenciales que la rigen, pueden demostrarse de diversas maneras.

Si allega tales elementos probatorios, un socio puede exigir de los demás el otorgamiento de la escritura pública, pues el artículo 7º no supedita la acción respectiva a la celebración por escrito del negocio social. En cuanto a personalidad, responsabilidad de los socios y de los administradores, etc., vale para a sociedad verbal lo dicho anteriormente.

En consecuencia, las sociedades irregulares, en efecto, no son nulas, tanto porque la ley les atribuye personalidad jurídica (Art. 2º, párrafo tercero, LGSM) como porque reconoce los efectos que ellas producen, tanto internamente, respecto a los socios (art. 2º, párrafo cuarto, LGSM) como externamente respecto a terceros (art. 2º, párrafo quinto, LGSM).

2.4 Patrimonio Social y Capital Social.

2.4.1 El Patrimonio.

El patrimonio es uno de los conceptos básicos del derecho civil y tiene interés tanto desde el punto de vista teórico, como desde el punto de vista práctico, porque se relaciona con muchas instituciones del derecho privado.

Existen diversas y variadas acepciones del concepto de "patrimonio", que va desde el concepto jurídico estricto, pasando por el contable y económico hasta llegar a conceptos calificados como patrimonio cultural, patrimonio de la humanidad, patrimonio colectivo, corporativo etc.

Así como también algunos autores opinan que el patrimonio " no es un conjunto de objetos o de cosas, sino un conjunto de relaciones: derechos y obligaciones (Messineo)", en tanto que para Betti el patrimonio es "el conjunto de las posiciones jurídicas activas apoyadas en un sujeto".

Tomando en consideración los aspectos que envuelven a este concepto, podemos definir el patrimonio **como el conjunto de relaciones jurídicas**

pertenecientes a una persona, que tienen una utilidad económica y por ello son susceptibles de estimación pecunaria, y cuya relaciones jurídicas están constituidas por deberes y derechos (activos y pasivos).

El Patrimonio se encuentra integrado por tres elementos:

- a) ***Su composición como conjunto unitario de derechos y de obligaciones:*** Entendida como la concurrencia en bloque y simultáneos de derechos y obligaciones conectados, unidos entre si por algún elemento de hecho o de derecho afectados a un fin determinado, para que conceptualmente se entienda la existencia de un patrimonio jurídico.
- b) ***Su significación económica y pecunaria,*** ya que solo las relaciones jurídicas de carácter pecuniario (derechos reales, derechos de crédito), forman el contenido del patrimonio: Es decir, relaciones jurídicas valorables en dinero, porque el derecho patrimonial siempre esta referido a un bien valorado en una cantidad determinada.
- c) ***Su atribución a un titular como centro de sus relaciones jurídicas:*** porque para que exista derechos y obligaciones debe existir un titular de ellas, algo o alguien que en su universo propio que las detente, sea persona natural o jurídica. Si se tiene el derecho es acreedor o titular potestativo de un crédito, esta es una posición activa; por el contrario si se tiene la obligación o el deber se es deudor y se esta en una posición pasiva.

El Patrimonio si bien nace con la existencia de personas, en cualquier ámbito, no es menos cierto que, no se extingue por la extinción vital de la persona, con su muerte, o de la persona jurídica con la caducidad de su existencia o su extinción forzada por quiebra u otros elementos. El patrimonio queda conformado como una

universalidad existencial transmisible a herederos o causahabientes en el mundo de las personas naturales, o en cartera en el mundo de las sociedades y entes colectivos.

Las sociedades tienen un patrimonio constituido por un conjunto de bienes y derechos. Este patrimonio social se integra inicialmente con las aportaciones de los socios y, después, sufre las variaciones que la marcha de los negocios que la sociedad le imprime.

2.4.2 El Capital Social.

El capital social es el monto establecido en el acto constitutivo de la sociedad y expresado en moneda de curso legal, como valor de las aportaciones realizadas por los socios.³ Como escribe Mantilla Molina⁴ “el capital social es la cifra en que se estima la suma de las obligaciones de dar de los socios, y señala el nivel mínimo que debe alcanzar el patrimonio social para que los socios puedan disfrutar de las ganancias de la sociedad”.

El capital es el elemento esencial, indispensable, de toda sociedad mercantil. La fracción V del artículo 160 de la LGSM, establece que la escritura constitutiva deberá indicar el importe del capital social. Sin este requisito, la sociedad no puede nacer a la vida jurídica.

Ninguna sociedad podrá, pues, constituirse a menos que los socios aporten un capital determinado, fijando al efecto su cuantía en la escritura constitutiva. La existencia de dicho capital es presupuesto necesario para el nacimiento y el funcionamiento de la sociedad. Su pérdida, en la proporción que la ley establece, produce la disolución de la sociedad (Art. 229, frac. V LGSM). Además, para algunas se impone legalmente la existencia de un capital mínimo (así sucede, con

³ Ferri, manuale di diritto commerciale, p.187

⁴ Derecho Mercantil p.204.

las sociedades de responsabilidad limitada, anónimas, en comandita por acciones y de capital variable).

Debe distinguirse entre los conceptos de capital social y patrimonio social. El capital social es la cifra aritmética que representa el valor de las aportaciones de los socios; el patrimonio social es el conjunto de los bienes y derechos realmente poseídos por la sociedad en un momento determinado

El patrimonio social posee un carácter esencialmente mudable: sufre las constantes oscilaciones que el éxito o el fracaso de las operaciones sociales le imprimen. El capital social, por el contrario, es inmutable, fijo; salvo el caso del aumento o reducción realizado legalmente.

2.5 Aumentos y Reducciones de Capital.

Las sociedades mercantiles, a través de reglas establecidas por la ley para cada tipo social, pueden reducir o aumentar su capital (Art.9 LGSM).

El aumento de capital puede efectuarse mediante nuevas aportaciones que los socios hagan a la sociedad o por el ingreso de nuevos socios (aumento real), o bien mediante la incorporación al capital de las reservas de la sociedad o por reevaluación del activo (aumento puramente contable).

La reducción del capital social puede tener lugar mediante el reembolso a los socios o la liberación concedida a los mismos de exhibiciones aun no realizadas, o en el caso de pérdida del capital.

En el caso de la reducción de capital, excepto cuando se origina por pérdidas, como la misma implica una disminución de la garantía de los acreedores sociales, la ley otorga a estos un derecho de oposición del acuerdo respectivo.

Así, el artículo 9° de la LGSM, establece que el acuerdo de reducción del capital social, se publicará por tres veces en el periódico oficial de la entidad federativa en la que tenga su domicilio la sociedad, con intervalos de 10 días. Los acreedores de la sociedad -separada o conjuntamente-, podrá oponerse ante la autoridad judicial a dicha reducción desde el día en que se haya tomada la decisión por la sociedad, hasta cinco días después de la última publicación. Mientras se tramita la oposición se suspenderá la reducción a menos que la sociedad pague los créditos, o los garantice a satisfacción del juez que conozca del asunto, o hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infunda.

2.6 Las Aportaciones.

El concepto de capital social está vinculado estrechamente al de aportación. El capital social se constituye precisamente con las aportaciones de los socios. Aportación equivale a “toda prestación y, por tanto, a cualquier cosa que tenga un valor en uso o en cambio, a cualquier derecho ya sea de propiedad, de uso, de usufructo, etc.”

Pueden ser objeto de aportación cualquier prestación susceptible de valuación económica.

Las aportaciones de los socios pueden ser:

- ✓ **De dinero.** Aportaciones en numerario.
- ✓ **De bienes de otra naturaleza.** Aportaciones en especie.
- ✓ **De trabajo.** Aportaciones de industria o
- ✓ **De créditos.**

En todo caso el valor de las aportaciones que consistan en bienes distintos del numerario, a de expresarse necesariamente en dinero, señalándose el criterio seguido para su valoración (artículo sexto fracción sexta, de la LGSM).

Las aportaciones de bienes, según el artículo 11 de la LGSM, se entenderán siempre, salvo pacto en contrario traslativas de dominio y el riesgo de la cosa no será a cargo de la sociedad sino hasta que se le haga la entrega correspondiente.

Cuando se trate de aportación de crédito, el aportante (cedente) responderá de la existencia y legitimidad de los mismos así como de la solvencia del deudor en la época de la aportación, y de que si se trata de un título de crédito, éstos no han sido objetos de la publicidad que previene la Ley General de Título y Operaciones de Crédito para el caso de pérdida de dichos valores. Estas responsabilidades del que aporta créditos no pueden ser limitadas por pacto en contrario (Art. 12 LGSM).

2.7 Aplicación de Resultados del Ejercicio.

2.7.1 Definición del Resultado.

El resultado contable o renta mide las consecuencias patrimoniales de la actividad empresarial, representa la variación, positiva o negativa, experimentada por la riqueza o patrimonio de la empresa en un intervalo de tiempo.

El resultado positivo es un incremento del valor del patrimonio, es decir, son los beneficios o ingresos que se producen en la empresa.

El resultado negativo es una disminución del valor del patrimonio, es decir, son las pérdidas o gastos que se producen en la empresa.

2.7.2 Métodos para Calcular el Resultado.

El resultado se calculará mediante dos métodos:

El método del mantenimiento del Patrimonio Neto.

El resultado de cada período se determina mediante la diferencia entre el valor del patrimonio al final y al principio del periodo.

El método Basado en las Transacciones.

El resultado se calculará identificando por separado los ingresos y los gastos del período.

$$R = \text{Ingresos} - \text{Gastos.}$$

2.7.3 Factores de Aplicación de Resultados.

Generalmente los socios persiguen con la constitución de la sociedad, y a través de la realización de su finalidad, obtener un lucro, una utilidad. También el ejercicio de dichas actividades puede originar pérdidas.

Las utilidades y las pérdidas de la sociedad deben constituirse entre los socios, según lo establecido en la escritura constitutiva o por el acuerdo de los socios o, en su defecto por las siguientes reglas contenidas en el artículo 16 de LGSM:

- a) La distribución de las ganancias o de las pérdidas entre los socios capitalistas se harán en proporción a sus aportaciones;

- b) Al socio industrial corresponderá la mitad de las ganancias, y si fueran varios, esa mitad se dividirá entre ellos por aparte.
- c) El socio o socios industriales no reportaran la pérdida.

Son socios capitalistas los que aportan dinero, otros bienes o créditos; socios industriales, los que aportan su trabajo y su actividad personal.

Las estipulaciones que excluyan a uno o varios socios de participar en las ganancias (pacto leonino) no producen ningún efecto legal (Artículo 17LGSM).

La distribución de utilidades solo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la junta o asamblea de socios los estados financieros que las arroje. Tampoco podrá hacerse reparto de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en un o varios ejercicios anteriores o haya sido reducido el capital social (Art. 19 LSM).

El pacto en contrario respecto del principio anunciado no produce efecto legal alguno, y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o entregas de utilidades hechas en contra versión a dicho principio, contra las personas que hayan recibido o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otros mancomunada y solidariamente responsables de dichos anticipos y entregas (art.19 de la LGSM).

2.7.4 Las Reservas.

Las reservas son aquellas inmobilizaciones de las utilidades, impuestas por la ley (reservas legales) o por los estatutos de la sociedad (reservas estatutarias) o que eventualmente acuerdan los socios (reservas voluntarias) para asegurar la

estabilidad del capital social frente a las oscilaciones de valores o frente a las pérdidas que puedan producirse en algún ejercicio.

“El legislador no solamente a procurado que no se disminuya el capital social, sino que ha buscado consolidar la base del patrimonio de la sociedad.”⁵ Así la LGSM en su art. 20, dispone la obligación a cargo de todas las sociedades mercantiles de formar un fondo de reserva, que debe constituirse separando de las utilidades netas anuales un 5% como mínimo hasta que importe la quinta parte de capital social este fondo de reserva legal deberá ser reconstituido en la misma forma, cuando por cualquier motivo disminuyere.

Serán nulos de pleno derecho los acuerdos de los administradores o de los socios contrarios a la obligación de constituir el fondo de reserva legal. En cualquier caso en que no se hubiere hecho la separación de utilidades que previene la ley, los administradores responsables quedaran ilimitada y solidariamente obligados a entregar a la sociedad una cantidad igual a la que debieron separar para constituir o reconstituir la reserva, quedando a salvo los derechos de tales administradores para repetir en contra de los socios por el valor de los que haya sido entregado (art.21 LGSM). Esta obligación de los administradores podrá ser exigida por cualquier socio o acreedor de la sociedad (art. 22 LGSM).

Independientemente de la reserva legal a la que nos hemos referido, la escritura social podrá disponer la formación de otros fondos de reservas y también podrán los socios eventualmente acordar su constitución mediante resoluciones legalmente adoptadas.

⁵ Mantilla Molina. Derecho Mercantil, p.208.

2.8 Elementos de las Sociedades.

En las Sociedades Mercantiles hay tres elementos fundamentales: los sociales, los patrimoniales y los formales:

Elemento Social: Está constituido por los socios, personas que aportan y reúnen sus esfuerzos (bienes, capitales o trabajos).

Elemento Patrimonial: Está formado por el conjunto de bienes que se aportan para formar el capital social, trabajo, etc.

Elemento Formal: Es el conjunto de reglas relativas a la forma o solemnidad con la que se debe revestir al contrato, y que da origen a la sociedad como una individualidad de derecho.

Capítulo 3.

Transformación de las sociedades

Capítulo 3

3 Transformación de las Sociedades.

3.1 Fusión de Sociedades.

En el mundo de las empresas, existe un sinnúmero de formas para obtener una mejor optimización de recursos, una de estas formas es “La Unión de Empresas” que permiten enfrentar con mayor y mejores elementos competitivos los distintos mercados de sus productos, ya sea aumentando la eficacia en la producción o bien mejorando los precios, lo que finalmente provocará “Un incremento en los Márgenes de Ganancia”.

3.1.1 Concepto.

Las corrientes doctrinales que pretenden darnos un concepto de “fusión de sociedades” son muchas y muy diversas; así el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española entiende por fusión: “La acción de fundir o fundirse; unión de intereses o partidos que antes se encontraban en pugna”.

Entre otros conceptos de fusión de diversos autores tenemos: un contenido económico que implica la reunión de empresas a través de la absorción del patrimonio de una sociedad o varias por la que personalice la fusión; la creación de un titular jurídico que sustituye a una pluralidad de organizaciones que se extinguen; es la reunión de dos o más patrimonios sociales, cuyos titulares desaparecen o por lo menos sobrevive uno de ellos.

Son muchas y muy diversas las opiniones doctrinarias que pretenden dar un concepto de fusión de sociedades, sin embargo la más completa es la que define José de Jesús Gómez Coteró que dice “La fusión es un acto jurídico mediante el cual se unen los patrimonios de dos o más sociedades, cuyos titulares desaparecen o en algunos casos uno de ellos sobrevive, para compenetrarse en una organización unitaria que los sustituye dentro del mundo comercial, pudiendo ser esta organización resultado de la creación de una nueva sociedad o de la absorción hecha por parte del ente que sobrevive”.

3.1.2 Clases de Sociedades que se Fusionan.

La ley General de Sociedades Mercantiles establece:

Artículo 222.-“La fusión de varias sociedades deberá ser decidida por cada una de ellas, en la forma y términos que correspondan según su naturaleza”.

Artículo 226.-“Cuando de la fusión de varias sociedades haya de resultar una distinta, su constitución se sujetará a los principios que rigen la constitución de la sociedad a cuyo género haya de pertenecer”.

Con base en lo anterior las sociedades que se fusionan pueden ser de capitales o de personas, de igual o distinta naturaleza, y en todo caso formar una distinta a las participantes.

3.1.3 Tipos de Fusión.

La doctrina coincide en que desde el punto de vista jurídico existen dos tipos de fusión de sociedades; la fusión pura o propiamente dicha, también llamada fusión por integración, que es aquella en la que desaparecen todas las sociedades y surge una nueva que se constituye con las aportaciones de los patrimonios de las sociedades que se fusionan; y la fusión por incorporación o absorción en la que algunas de las sociedades se extinguen para ingresar mediante la transmisión total de su patrimonio, a otra sociedad preexistente, denominada fusionante.

Desde el punto de vista financiero, las fusiones se pueden clasificar en:

- **Fusión Horizontal.** Tratándose de empresas que producen productos similares.
- **Fusión Vertical.** Cuando una empresa adquiere otra que es o una fuente de abastecimiento o un cliente potencial.
- **Fusión de Conglomerado.** Cuando las empresas tienen productos en mercados distintos.

3.1.4 Motivos que Inducen a la Fusión.

Existe un sinnúmero de motivos que pueden dar origen a la fusión de sociedades entre los cuales podemos señalar:

- El mejoramiento de las condiciones de mercado, el que puede obtenerse bien sea aumentando la producción y disminuyendo los costos y gastos, mejorando el precio tope del producto o ampliando los ámbitos de mercado potencial, entre otras muchas formas.
- La diversificación que permite reducir los riesgos del negocio y financieros; entendiéndose por riesgo de negocio la incapacidad para asegurar la estabilidad en ventas, costos y utilidades; y por riesgo financiero la incertidumbre inherente al uso de la palanca financiera (deuda).
- La obtención de activos intangibles no disponibles como personal clave, patentes y marcas, equipo de investigación, prestigio e ingreso rápido a mercados corrientes y deseables, sólo por mencionar algunos.

- Razones financieras tales como beneficios operacionales, de liquidez o de aumento de valor de mercado de las acciones de las sociedades participantes, etc.

Sin embargo la razón fundamental que motiva una fusión de sociedades, es “La maximización del valor de mercado de la empresa”, lo que provocará un aumento en los márgenes de utilidad.

También es conveniente hacer mención que la fusión de sociedades, así como tienen ventajas también tiene desventajas entre las que podemos señalar:

- El cambio de las condiciones de operación y forma de trabajo.
- La pérdida de poder y control administrativo de los accionistas.
- El considerar que el pago por la fusión, representado por las acciones de la fusionante o la nueva sociedad, no corresponde al valor que antes, en las fusionadas tenían las acciones de los socios.

Un estudio realizado en Harvard nos muestra que a pesar que en las últimas épocas, la fusión de sociedades ha tenido gran aceptación e incluso ha proliferado por las grandes ventajas que obtienen, la realidad es que en la práctica han fracasado y entre las principales causas tenemos:

- El error de no definir las metas que se pretenden con la fusión y que permitan el acoplamiento de los recursos de las empresas participantes.
- No definir la ganancia efectiva a obtener por las empresas participantes.
- El hacer una inadecuada elección del candidato a fusionar por no hacer una investigación adecuada de su situación financiera y comercial.

Sin embargo el principal problema es el problema humano, pues en una fusión se requiere la asimilación e integración tanto de ejecutivos como del personal de las entidades participantes, ya que “Al adquirir una empresa usted ante todo adquiere personas y si logra assimilarlas tendrá éxito”.

3.1.5 Naturaleza Jurídica de la Fusión.

Existen una serie de teorías que pretenden explicar la naturaleza jurídica de la fusión de sociedades, a continuación se exponen las principales.

3.1.6 Teoría de la Sucesión Universal.

Esta teoría concibe la fusión de sociedades como la transmisión de un patrimonio social, considerado como un solo título jurídico con todas sus relaciones, derechos y obligaciones, a otra sociedad que surge como consecuencia de la fusión y que responde con todo su patrimonio ahora formado por el de los entes absorbidos y en el caso de la fusión por incorporación con el suyo propio, frente a todas las relaciones de su nuevo patrimonio.

3.1.7 Teoría del Acto Corporativo.

Esta teoría es en el sentido de que las sociedades que se fusionan no desaparecen, porque el vínculo social continúa en un vínculo diverso, integrado en una misma unidad orgánica en la que los socios, capitales, acreedores, deudores y negocios son los mismos que los de las sociedades fusionadas. “Lo que sucede es que los entes que se compenentran, modifican su estructura interna debido al negocio que se realiza y hace que éstos participen en la creación de un nuevo modo de ser de la corporación”.

3.1.8 Teoría del Acto Complejo.

En esta teoría se señala que en la fusión se ven claramente varios momentos distintos, correspondientes cada uno a actos jurídicos que se eslabonan con otros para dar vida a la fusión, estos actos son: La deliberación de la asamblea de socios de las sociedades que se fusionan, el contrato de fusión, la transmisión patrimonial y el contrato de organización en el caso de la fusión por integración.

3.1.9 Teoría de la Disolución.

En esta teoría se considera que la fusión es una forma de disolución voluntaria de sociedades en la que éstas se extinguen por virtud de la incorporación o integración jurídica que otra sociedad ejerce respecto de la primera sin que exista liquidación.

3.1.10 Teoría Contractual.

En esta teoría se señala que en la fusión de sociedades, se dan dos momentos principales:

- El acuerdo de la asamblea de cada una de las sociedades que proponen su fusión.
- El acto de fusión por los representantes legales de las sociedades participantes.

El acuerdo de la asamblea de cada una de las sociedades participantes, es una declaración unilateral de los entes que van a fusionarse en el que la asamblea

social resuelve sobre la fusión propuesta, sin que esta resolución implique alguna obligación para con las demás sociedades ya que su eficacia se agota en las relaciones internas de los entes de los cuales emana.

Como todo contrato, la fusión requiere de un acuerdo de voluntades, que se forma con el acuerdo de fusión adoptado por cada una de las sociedades participantes y que se exterioriza a través de sus representantes al concretizar el acto de fusión.

3.1.11 Proceso de Fusión.

Para que la fusión de sociedades pueda realizarse y producir plenamente sus efectos se requiere agotar una serie de pasos cuyo análisis se hará en este punto.

Sistemas para la Fusión.

Existen dos sistemas:

Sistema Alemán.- En el que la fusión tiene lugar inmediatamente de que ésta se delibera, pero los patrimonios sociales permanecen separados por cierto tiempo y su administración se hace también por separado, hasta que los acreedores hayan sido satisfechos o debidamente garantizados, momento en que los patrimonios sociales pasan a formar uno solo.

Sistema Italiano.- En el que es necesario que transcurra determinado tiempo para que los patrimonios formen uno solo, mientras tanto, cada sociedad administra y dispone libremente su haber social. Los acreedores, durante el término entre la deliberación y su inscripción y la fecha en que tiene efecto, pueden oponerse a que la fusión se lleve a cabo, en tal caso, la fusión se suspende hasta que se declare infundada la oposición.

Acuerdo de Fusión.

El acuerdo de fusión deberá ser decidido por cada una de las sociedades interesadas, las que analizarán la forma y condiciones en que ésta se llevará a cabo, estudiará su situación patrimonial y la manera y cuantía como serán reconocidos los derechos de los socios de las sociedades que desaparecen.

Ejecución del Acuerdo de Fusión.

La ejecución del acuerdo de fusión es un negocio en el que intervienen las partes que deberán fusionarse a través de sus representantes legales. Consisten en la elaboración del contrato de fusión y en tanto este contrato no surta efectos, las sociedades participantes continúan su vida independiente.

3.1.12 Formalidades.

Las formalidades del proceso de fusión se encuentran contenidas en los artículos 222, 223, 225 y 226 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que disponen:

Artículo 222.- La fusión de varias sociedades deberá ser decidida por cada una de ellas, en la forma y términos que correspondan según su naturaleza.

Artículo 223.- Los acuerdos sobre fusión se inscribirán en el Registro público de Comercio y se publicarán en el periódico oficial del domicilio de las sociedades que hayan de fusionarse.

Artículo 223.- "... cada sociedad deberá publicar su último balance, y aquella o aquellas que dejen de existir, deberán publicar, además, el sistema establecido para la extinción de su pasivo".

Artículo 225. - “La fusión tendrá efectos en el momento de la inscripción..., o se constituyere el depósito de su importe en una institución de crédito,...”

Artículo 226. - “Cuando de la fusión de varias sociedades haya de resultar una distinta, su constitución se sujetará a los principios que rigen la constitución de la sociedad a cuyo género haya de pertenecer.

3.1.13 Efectos de la Fusión de Sociedades.

La fusión de sociedades es una figura cuya realización produce una serie de efectos, los que para poder operar, requieren reunir una serie de requisitos; a continuación se hace un enunciado de éstos:

3.1.13.1 Efectos Laborales.

La situación de los trabajadores de las empresas participantes, la situación consecuente de las relaciones individuales y colectivas de trabajo, la determinación de quién continuará con las obligaciones de los trabajadores como son por mencionar algunas: El pago de cuotas al Seguro Social, pago de Infonavit, primas de antigüedad y el reparto de utilidades de los trabajadores; son entre otros, algunos de los efectos de la fusión que en esta área pueden llamar la atención.

3.1.13.2 Efectos Civiles Y Mercantiles.

Dentro de este campo se plantean dos tipos de situaciones, unas respecto a los terceros relacionados con las sociedades participantes y otra frente a los integrantes de éstas (socios o accionistas), ya que las cesiones de derechos y

obligaciones, resultado de las transmisiones patrimoniales que se producen como efectos de la fusión.

3.1.13.3 Efectos Administrativos.

Aquí podemos encontrar una serie de situaciones respecto de las autorizaciones, permisos, registros, licencias, concesiones y demás beneficios que tuviere alguna de las sociedades que participan en la fusión, encontrando requisitos especiales para la cesión de estos derechos y obligaciones administrativas.

3.1.13.4 Efectos Internacionales.

En esta área pueden estudiarse todos aquellos efectos que se relacionen con la nacionalidad y la condición jurídica de extranjeros, tanto de las sociedades como de sus accionistas, así como los conflictos de leyes que como consecuencia de la fusión de sociedades resulten; por mencionar algunos de estos efectos se pueden señalar las patentes, marcas, transferencia de tecnología, inversión extranjera, etc.

3.1.13.5 Efectos Fiscales.

En este campo de singular importancia, podemos encontrar situaciones interesantes que afectan a las sociedades participantes como a la fusión misma.

La lista de efectos de la fusión puede ser tan amplia como nuestra imaginación nos lo permita, por esta razón dentro de los próximos capítulos se hará referencia a los que se consideran de importancia fundamental.

Efectos fiscales de la fusión de sociedades.

En el mundo fiscal, la fusión de sociedades produce una serie de importantes consecuencias, por su extensión y debido a la naturaleza cambiante de la materia

fiscal, hace obsoleto cualquier estudio al año siguiente. Por lo que a continuación se relacionan algunos efectos.

Código Fiscal de la Federación.

El análisis de este ordenamiento se realiza siguiendo el orden progresivo de los artículos del mismo y su reglamento que tengan relación directa o indirecta con la fusión.

Domicilio Fiscal

Artículo 10 CFF

Fracción II.- a)

Ejercicios Fiscales

Cierre anticipado del ejercicio fiscal

Enajenación de Bienes

Artículo 14 CFF

Fracciones I y III

Fusión sin enajenación / Art. 14-A

Disposiciones reglamentarias

Artículo 5-B RCFF

Artículo 5-A RCFF

Devolución de Contribuciones y Compensación de Cantidades a Favor

Artículo 22 CFF

Artículo 23 CFF

Acreditamiento de Estímulos Fiscales, Subsidios y Exenciones

Artículo 25 CFF

Registro Federal de Contribuyentes

Artículo 27 CFF, primer párrafo, Tercer párrafo

Artículo 5-A RFCC

Cambio de nombre, denominación o razón social

Cambio de Domicilio

Aumento o disminución de obligaciones

Cancelación en el RFC

Conservación de la contabilidad y de los avisos del registro federal de contribuyentes

Facultades de comprobación de las autoridades fiscales

Dictamen obligatorio

Artículo 32.A

Artículo 32-A-III

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Enajenación de bienes

Artículo 5-A

Accionistas

Personas físicas

Ingresos por fusión

Costo de adquisición

Sociedades Mercantiles

Ingresos acumulables por fusión

Ingresos de la fusionante accionista de la fusionada

Sociedades participantes
Ingresos acumulables / Artículo 15 LISR

Pérdida por fusión
Pérdida no amortizable
Pérdida fiscal
Artículo 55 LISR
Artículo 57 LISR

Deducción de inversiones (depreciación y amortización)
Artículo 46 LISR / fracc. IV
Depreciación de inversiones

Monto original de terrenos
Enajenaciones a plazo

Declaraciones de las sociedades mercantiles
Declaración del ejercicio
Declaraciones informativas

Cierre anticipado del ejercicio

Dividendos

Fusión de empresas controladoras y controladas

Impuesto al activo.

Acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta y devolución del IMPAC

4.4. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

I.V.A. en la operación de fusión

Obligaciones derivadas de la fusión

Pagos provisionales en fusión de sociedades

Acreditamiento y compensación

Otros impuestos.

Ley del Impuesto Especial sobre producción y Servicios

Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.

3.1.14 Efectos Corporativos de la Fusión de Sociedades.

En este punto se pretende hacer un breve estudio de los principales efectos mercantiles que se producen como consecuencia de la fusión de sociedades y que afectan la vida de cada una de las sociedades participantes en ella, dividiéndolos en:

Efectos con relación a la Sociedad.- Incluyéndose en este grupo los efectos que afectan la estructura de las sociedades que intervienen en la fusión.

Efectos frente a los Socios.- Analizándose en este grupo aquellos efectos que se producen respecto de cada uno de los integrantes de las sociedades participantes.

Efectos frente a los Acreedores.- Entre estos efectos se agruparán aquellos que producen la fusión frente a quienes tienen relación con las sociedades que toman parte en ella.

3.1.14 .1 Efectos con relación a la Sociedad.

Desaparición de Sociedades.

La fusión de sociedades presenta como carácter específico la extinción de la persona jurídica y de la ordenación administrativa de una de las compañías que se funden por lo menos.

Disolución de las Fusionadas.

Cuando la asamblea de socios delibera la fusión con otra sociedad, esta resolución es para las fusionadas un acuerdo de disolución anticipada ya que lleva implícita la modificación de los estatutos sociales en su parte relativa a la duración de la sociedad, porque la extinción del ente se efectúa antes de la fecha señalada para que la disolución de la sociedad tenga lugar; ello subordinado a la época en que el contrato de fusión surta efecto.

De lo anterior se puede concluir que la fusión trae como consecuencia la disolución de las sociedades fusionadas, situaciones que se verificarán cuando han transcurrido tres meses después de haberse hecho la inscripción de los acuerdos de fusión, si no hubo oposición de los acreedores como señala el

artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Excepcionalmente, la fusión produce efectos desde el momento de inscripción en términos del artículo 225 de dicho ordenamiento, cuando se pacta el pago de todas las deudas de la sociedad, se deposita su importe en una institución de crédito o conste el consentimiento de todos los acreedores.

Es importante distinguir dos momentos en la disolución de las sociedades fusionadas; uno es el acuerdo de disolución que va implícito en el acuerdo de fusión adoptado por las sociedades fusionadas participantes pero sujeto a condición suspensiva ya que no surte sus efectos sino hasta que se verifican los efectos del contrato de fusión; el otro momento es la disolución de éstas, la que tiene lugar una vez que el contrato de fusión ha surtido sus efectos y las fusionadas han transmitido su patrimonio a la sociedad que personalice la fusión.

Pérdida de la Personalidad Jurídica.

La disolución de las sociedades fusionadas trae consigo la pérdida de la personalidad jurídica de éstas, ya que al desaparecer, dejan de ser aptas como sujetos de derechos y obligaciones y pierden los atributos propios de la personalidad.

Liquidación Patrimonial.

La doctrina actual se inclina por afirmar que en la fusión de sociedades hay disolución de algunas de las participantes sin liquidación; así mismo una vez resuelta la disolución e inscrita en el Registro Público de Comercio, se inicia el período de liquidación que implica la terminación de las relaciones jurídicas existentes; durante la liquidación la sociedad continua viviendo, no se libera a los socios de las obligaciones contraídas y a la sociedad le son aplicables todas las normas jurídicas establecidas; sin embargo se encuentra impedida para realizar nuevas operaciones.

En cambio, cuando la sociedad delibera su fusión, la sociedad puede continuar en el ejercicio de su actividad y realizar operaciones hasta que la fusión se efectúe, para evitar así que con la inactividad se contraríen los fines perseguidos por la fusión.

Transmisión de Relaciones.

Un elemento característico de la fusión es la transmisión de los derechos y obligaciones de las sociedades que desaparecen a la que subsiste o nace, no puede haber fusión si no se reúnen en uno solo los patrimonios de las sociedades que desaparecen para fusionarse; sólo en el período preparativo existe una pluralidad de empresas y de intereses económicos; una vez que la fusión se ha realizado, la pluralidad no existe más; ya que estamos frente a una sola empresa, así el vínculo social que ligaba a la sociedad disuelta con sus miembros y terceros, se constituye entre la sociedad incorporante o nueva y éstos.

La transmisión de los derechos y obligaciones así como de las relaciones de las fusionadas, está regulado por el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, cuando en su tercer párrafo señala:

Artículo 224. -, y la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión, tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas.”

Aumento de capital o creación de una nueva sociedad.

La transmisión patrimonial de las sociedades fusionadas puede operar de dos maneras, ya sea mediante un aumento patrimonial o mediante la creación de una nueva sociedad, según se trate de fusión por incorporación o de fusión por integración.

No presenta ninguna dificultad entender que como consecuencia directa del contrato de fusión, en la fusión propiamente dicha para que las fusionadas desaparezcan, se requiere el surgimiento de una nueva sociedad que las sustituya; tampoco presenta ningún problema observar que el patrimonio de las fusionantes se incrementa al ser adicionado con el de las fusionadas, en la fusión por incorporación.

Cuando en el caso de la fusión propiamente dicha surja una nueva sociedad, ésta se constituirá de acuerdo con las disposiciones pertinentes, según la clase de sociedad de que se trate, tal y como lo dispone el artículo 226 de la Ley General de Sociedades Mercantiles cuando establece:

Artículo 226. - “Cuando de la Fusión de varias sociedades haya de resultar una distinta, su constitución se sujetará a los principios que rigen la constitución de la sociedad a cuyo género haya de pertenecer.”

Cambio de Títulos.

Un efecto característico de la fusión lo constituye el cambio de títulos, haciendo consistir este cambio en la entrega de nuevas acciones a los socios de las sociedades que desaparecen. La fusión es agrupación de socios pertenecientes a entidades distintas, estableciéndose un vínculo social único entre los miembros de las distintas sociedades fusionadas y este efecto únicamente se constituye entregando a los socios de las sociedades extintas, acciones de la sociedad que personalice la fusión de manera que, “la entrega de nuevos títulos es elemento esencial de la fusión”.

Se considera que el cambio de títulos es la contraprestación por la aportación del activo de la sociedad fusionada, la que supone la creación de nuevos derechos de socio a favor de los miembros de las fusionadas.

La entrega de acciones presupone necesariamente que se determine el valor de éstas a efecto de saber que número de acciones corresponderá a cada persona de la sociedad que desaparece; para fijar este valor será preciso tomar en cuenta la situación de cada sociedad en la cuál influye considerablemente su posición en el mercado y el monto de su patrimonio, circunstancias que deben ser tomadas en cuenta por las respectivas asambleas que acuerden la fusión.

3.1.14.2 Efectos frente a los Socios.

Como se analizó en el punto anterior, el reconocimiento de la participación de socio en la sociedad que personalice la fusión, es uno de los efectos de la fusión, lo que necesariamente nos conduce a la adquisición de derechos y obligaciones como socio, cuyo contenido variará en función de la naturaleza jurídica de la sociedad en que tal calidad de socio deberá ser reconocida.

Derechos de los Socios.

Los principales derechos de los socios son:

- Patrimoniales.
- Principales.
- Participación de los beneficios.
- Cuota de Liquidación.
- Accesorios.
- Transmisión de la calidad de socio.
- Obtención de la documentación que acredite su calidad de socio.
- Aportación Limitada.
- Administración.
- Participación en las asambleas.
- Nombramiento de administradores y representantes.
- De Conservación.
- Vigilancia.
- Información.
- Denuncia.

- Nombramiento de órganos de vigilancia.
- Aprobación de los estados financieros y gestión de administradores y comisario.

Derechos Patrimoniales.

Son derechos patrimoniales aquellos de contenido económico que se dan en interés particular y exclusivo del socio y que se ejercen frente a la sociedad; según la participación sea directa o accesorio, distinguiéndose así los derechos patrimoniales principales y accesorios.

Participación de los Beneficios.

Del grupo de derechos patrimoniales, el de participar en los beneficios es fundamental ya que éste constituye el motivo o fin de cualquier sociedad.

Cuota de Liquidación.

Por ser el contrato de la sociedad un contrato de organización cuya consecuencia es la creación de un ente dotado de un patrimonio propio, la aportación de los socios tiene que permanecer formando parte del mismo en tanto que la sociedad dure; transcurrido este plazo y antes en los casos de disolución anticipada, el socio recobra su aportación en su cuantía primitiva, más los beneficios acumulados y las reservas, o en una cuantía menor si la vida de la sociedad no ha sido próspera y venturosa; a ello se denomina cuota de liquidación.

Transmisiones de la Calidad de Socio.

Es el derecho que permite a los socios ceder su calidad de tal, para recibir como contraprestación por ello una compensación patrimonial adecuada determinada ésta de común acuerdo por el cedente y el cesionario.

Documentación De La Calidad De Socio.

El derecho de obtener documentos que acrediten al socio como tal, tiene diferentes alcances en las diversas clases de las sociedades mercantiles, hay algunas de éstas, en las que la calidad de socio, como status, con todos los elementos derivados, se incorpora a un título valor; en los demás casos, la Ley no ha considerado la posibilidad de tal incorporación, en el sentido de que no la autoriza, y aún la desconoce por la propia estructura de las sociedades personalistas.

Aportación Limitada.

La aportación del socio a la sociedad es esencial, puesto que constituye el objeto de la obligación que contrae al formar parte de la misma; pero, toda aportación es limitada; es decir, no se entrega a la sociedad más que lo que se convino, en la cantidad y calidad establecidas, con las modalidades pactadas una vez hecha la aportación no puede exigírsele más, ni cosa distinta a la pactada; pero este problema no debe confundirse con el que la responsabilidad suponen conceptos distintos, ya que el primero es una obligación del socio para con la sociedad, la segunda es una situación jurídica del socio frente a los acreedores de la sociedad. La obligación de aportación la sume el socio cuando adquiere esta calidad; simultáneamente queda responsable frente a terceros limitada o ilimitadamente, directa o indirectamente, según la sociedad de que se trate.

En este sentido es conveniente distinguir entre suma de aportación y suma de responsabilidad, se entiende por suma de aportación lo que el socio debe poner para la formación del patrimonio social; se llama suma de responsabilidad el límite por el cuál el socio puede ser constreñido a pagar a resultas de las deudas sociales.

Derechos de Consecución.

Son aquellos que se otorgan a los socios como una garantía de la percepción de los beneficios; denominados administrativos a aquellos mediante cuyo ejercicio el socio interviene directamente o indirectamente en la resolución de las actividades administrativas de la sociedad, esto es, en la adopción de los acuerdos requeridos para el cumplimiento de las finalidades sociales. Se llaman de vigilancia, aquellos por los cuales los socios pueden informarse y denunciar las actividades sociales, bien sea en relación directa con la sociedad o bien a través de órganos específicos de vigilancia.

Derecho de Participación en las Asambleas.

Este derecho permite asistir a las reuniones de los socios para la adopción de acuerdos en la esfera de su competencia; este derecho se descompone en una serie de derechos secundarios como son:

- A.- Derecho de convocatoria:** Entendido en un doble sentido, el de que la convocatoria se haga en forma que garantice su efectivo conocimiento para los socios, y el de poder convocar la asamblea o junta en determinados casos y circunstancias.
- B.- Derecho de redacción del orden del día:** Es decir, el de fijar ciertos puntos que han de ser objeto de debate en la junta o asamblea que se celebre.
- C.- Derecho de representación:** Que equivale al de asistir personalmente o por persona que en su nombre lo haga.
- D.- De voto:** Es decir, el de contribuir a la formación de la voluntad colectiva mediante la manifestación de propia.

Derecho de Nombramiento.

Toda sociedad mercantil requiere una actividad continua, la asamblea es un órgano discontinuo que sólo excepcionalmente puede reunirse; por eso es indispensable la asistencia de órganos a los que de un modo permanente se les confiere velar por la consecución de las finalidades sociales. El artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles al respecto establece:

Artículo 10.- “La representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo que expresamente establezcan la ley y el contrato social que deban atribuirse a otro órgano.”

El derecho de nombramiento supone el de elegir y el de ser elegido, este derecho tendrá uno y otro alcance, según lo que dispongan los estatutos, salvo siempre los derechos especiales que la ley reconoce a los socios.

Derecho de Vigilancia.

La tarea de vigilar la actuación social de los administradores y en general de los órganos de la sociedad de manera que se observe el cumplimiento de sus tareas de un modo adecuado a la consecución de las finalidades sociales corresponde a todos los socios, a algunas minorías, a la asamblea y a algunos órganos especiales.

Obligaciones de los Socios.

Así como el status del socio permite gozar a su titular de una serie de derechos, también le obliga a cumplir con ciertas obligaciones, que las principales son tres.

Aportación.

Este punto ya fue tratado anteriormente en aportación limitada.

Obligaciones de Lealtad.

La comunidad de la sociedad descansa en la mutua confianza de los socios, en cuanto cada uno representa un interés que sólo encuentra satisfacción en la medida en que son satisfechos los intereses semejantes de los demás socios.

Esta situación se traduce en la supremacía del interés colectivo sobre el interés de cada socio y, por consiguiente, en la necesidad de que los derechos y poderes que el socio tiene en su calidad de tal, sean ejercidos ante todo en interés de la colectividad; en esto consiste la obligación de lealtad, en ejercer esos derechos y poderes con la vista en el interés colectivo.

Existen una serie de preceptos dentro de la Ley General de Sociedades Mercantiles en que se plasma este principio general de la obligación de lealtad.

Así el artículo 35 establece para la sociedad colectiva, la prohibición a los socios de ejecutar actos que representen una competencia con la actividad social cuando señala:

Artículo 35 LGSM.- “Los socios ni por cuenta propia ni por la ajena, podrán dedicarse a negocios del mismo género de los que constituyen el objeto de la sociedad, ni formar parte de sociedades que las realicen, salvo con el consentimiento de los demás socios.

En el caso de contravención, la sociedad podrá excluir al infractor, privándolo de los beneficios que le corresponden en ella y exigirle el importe de los daños y perjuicios.

Estos derechos se extinguirán en el plazo de tres meses contados desde el día en que la sociedad tenga conocimiento de la infracción.”

Lo mismo se ordena para la sociedad de responsabilidad limitada (Art. 86 LGSM)

Para las sociedades personalistas en el artículo 50 encontramos:

Artículo 50 LGSM.- “El contrato de sociedad podrá rescindirse respecto a un socio:

Fracción I.- Por uso de la firma o del capital social para negocios propios.

Fracción IV.- Por comisión de actos fraudulentos o dolosos contra la compañía.”

Lo mismo se ordena para la sociedad de responsabilidad limitada (Art. 86 LGSM)

Finalmente respecto de las sociedades anónimas el artículo 196 establece:

Artículo 196. - “El accionista que en una operación determinada tenga por cuenta propia o ajena un interés contrario al de la sociedad, deberá abstenerse a toda deliberación relativa a dicha operación...”

Subordinación a la Mayoría.

Para todas las colectividades es una norma básica la de que la mayoría pueda decidir el destino de la colectividad dentro de ciertos límites; en virtud de la subordinación de los menos a más. La mayoría puede ser de personas o de capitales o combinada, puede ser absoluta o relativa y aun especial si los

estatutos así lo ordenan, pero siempre deben respetarse los derechos de terceros, de las minorías y los especiales de los socios.

Las decisiones mayoritarias tomadas de acuerdo con las disposiciones de la Ley y de los estatutos, obligan a los socios conformes y a los disconformes, a los presentes y a los ausentes, ya que de lo contrario la sociedad se desintegraría.

Derecho de Retiro.

Una pregunta que despierta particular interés, es aquella que cuestiona si como consecuencia de la fusión de sociedades debe concedérseles el derecho de retiro a los socios disconformes, partiendo de la base que estas personas cuando constituyeron la sociedad o cuando posteriormente entraron a formar parte de ellas, lo hicieron en vista de la situación que entonces regía, aceptando el contrato social vigente y cuando este contrato se modifica como consecuencia de la fusión no hay razón para obligarlos a aceptarla.

Nuestra Ley General de Sociedades Mercantiles se refiere al ejercicio del derecho de separación adoptando distintos criterios, así en el caso de sociedades colectivas y en comandita el artículo 34 establece:

Artículo 34.- “El contrato social no podrá modificarse sino por consentimiento unánime de los socios, a menos que en el mismo se pacte que pueda acordarse la modificación por la mayoría de ellos. En este caso la minoría tendrá el derecho de separarse de la sociedad.”

El acuerdo de fusión supone para las fusionadas la modificación de los estatutos, por lo que los socios disconformes pueden impedir la adopción del acuerdo al oponerse al mismo caso de que se requiera mayoría, la minoría opositora tendrá el derecho de separación.

Por lo que se refiere a la sociedad de responsabilidad limitada, el artículo 83 (LGSM) establece:

Artículo 83.- “Salvo pacto en contrario, la modificación del contrato social se decidirá por la mayoría de los socios que representen, por lo menos, las tres cuartas partes del capital social, con excepción de los casos de cambio de objeto o de las reglas que determinen un aumento en las obligaciones de los socios en los cuales se requerirá la unanimidad de votos.

Únicamente cuando el acuerdo de fusión suponga un cambio de objeto o un aumento de obligaciones, deberá entenderse que el acuerdo requerirá de unanimidad de votos.

Por lo que respecta a la sociedad anónima el artículo 206 (LGSM) permite el derecho de separación en tres casos: Cuando la sociedad cambie de objeto, nacionalidad o se transforme; como se puede observar el texto legal no otorga el derecho de retiro en caso de fusión de sociedades, sin embargo, existe una corriente que realiza una interpretación del artículo 206, haciendo una integración total de las normas de la Ley General de Sociedades Mercantiles, entendiendo que el derecho de retiro opera en caso de fusión de sociedades cuando traiga como consecuencia el cambio de objeto, nacionalidad o la transformación de la sociedad.

Contraria a esta postura encontramos otra corriente, que considera que aun cuando la fusión implique cambios, no existe razón para otorgar el derecho de separación, amenos de que este derecho no está expresamente consignado dentro del texto legal.

3.1.14.3 Efectos frente a los Acreedores.

Para los acreedores el acuerdo de fusión puede significar un gravísimo quebranto, por la desaparición de las garantías que el patrimonio de la sociedad implica y por la presencia de los acreedores de la otra sociedad que pueden venir a concurrir con ellos al cobro de sus créditos sobre los mismos bienes.

Con el objeto de evitar perjuicio a los intereses de los acreedores, la Ley General de Sociedades Mercantiles ha regulado diversos requisitos que deben cubrirse para que la fusión tenga lugar.

Garantía de Publicidad.

El artículo 223 de la Ley General de Sociedades Mercantiles regula la obligación de dar publicidad a algunos de los requisitos necesarios para que la fusión tenga lugar, cuando establece:

Artículo 223. - “Los acuerdos sobre la fusión se inscribirán en el Registro Público de Comercio y se publicarán en el periódico oficial del domicilio de las sociedades que hayan de fusionarse. Cada sociedad deberá publicar su último balance...”

Derecho de Oposición.

El artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles concede a los acreedores que consideren que sus intereses serán afectados, un derecho de oposición, el que quedará sujeto a la libre apreciación judicial que determinará si el ejercicio de este derecho es fundado o no; al efecto dicho ordenamiento establece un plazo de suspensión durante el cual la fusión no podrá surtir efectos y una vez transcurrido, si no ha habido oposición, los efectos de la fusión se realizan plenamente.

En ocasiones cuando de antemano se sabe que un acreedor no aceptará la fusión, se sugiere para evitar este obstáculo, el ofrecer una garantía específica y en caso de que ésta exista, deberá mejorarse aumentando de esta forma las posibilidades de que dicho acreedor consienta la realización de la fusión.

El fundamento del derecho de oposición reside en los posibles perjuicios que la fusión pudiera ocasionar a los acreedores, ya que éstos contrataron con la sociedad teniendo en cuenta como base de su garantía el patrimonio del ente social que interviene en la relación, su objetivo es el evitar que los acreedores puedan ser perjudicados por la ejecución de la fusión. Así los acreedores podrán oponerse a la fusión cuando el patrimonio de la absorbente o de la nueva sociedad no alcance a cubrir las deudas porque su pasivo resulte superior a su activo y esta diferencia implique un perjuicio para sus intereses.

3.2 Escisión de las Sociedades Mercantiles.

Concepto.

El Diccionario Jurídico Mexicano (editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM) señala que es una forma de desconcentración por la cual una sociedad madre engendra a manera de partenogénesis una o más filiales y le transmite su patrimonio a título universal.

El Diccionario de la Real Academia Española señala que escindir es rompimiento, dividir o separar, es decir, la escisión es la separación o división de un ente.

Dentro de la legislación mexicana, particularmente en el ámbito fiscal, se recoge por primera vez el concepto de escisión de sociedades en los siguientes términos:

Artículo 15-A.- “Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el

país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

- A.- Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga; o
- B.- Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera.

3.2.1 Causas que motivan la Escisión.

Se considera a la escisión como un fenómeno de concentración de empresas, situación que no es adecuada ya que incluso la realidad presenta un fenómeno contrario, es decir, implica la segregación patrimonial de una sociedad que desaparece parcelándose en unidades independientes; podríamos decir que es un medio de descentralización empresarial.

Esta figura responde a las necesidades de impulso y desarrollo de la empresa contemporánea, ya que permite el crecimiento, diversificación y reorganización de las empresas.

Es una forma de crecimiento, puesto que con objeto de lograr una mayor eficiencia productiva permite una descentralización organizativa para reorganizar las empresas existentes.

Se considera que particularmente en México, existen motivos que dieron origen a la escisión, como son el proteccionismo del patrimonio de los particulares en contra de las expropiaciones gubernativas que se dieron durante la época de expropiación de la banca en 1982. Esta figura permitió el separar activos

bancarios de los no bancarios, y salvar de esta manera parte del patrimonio evitando que cayera en manos del gobierno al nacionalizarse los bancos.

3.2.2 Formas de Escisión.

La doctrina distingue a diversos tipos de escisión de sociedades y a continuación se mencionan algunos de ellos:

Escisión pura o división.- Consiste en que una sociedad se divide en varias que nacen a la vida jurídica e incorporan el patrimonio de la primera, la que desaparece; esta escisión pura tiene dos variantes; *la escisión pura perfecta* - en la que los socios de las sociedades nuevas participan en el capital social de las nuevas sociedades, en la misma proporción que tenían con anterioridad- y *la escisión pura imperfecta* en que los socios participan en distinta proporción a la que tenían en la sociedad originaria.

Excorporación.- Consiste en la creación de una sociedad a la que otra le transmite parte de su patrimonio sin extinguirse. Esta sociedad se conoce en la doctrina francesa como escisión parcial o aportación parcial del activo y se considera como una falsa escisión.

Escisión por incorporación.- Aquella en la que el patrimonio de la sociedad que se escinde parcial o totalmente se une e incorpora a una o más sociedades existentes. Algunos autores le llama fusión escisión, en donde establecen que no se requiere la constitución de una nueva sociedad independiente, sino que basta con la absorción de su patrimonio por otras sociedades ya existentes, las cuales absorben el patrimonio de la sociedad escindida, esto se conoce como fusión por absorción.

Escisión por Integración.- Aquella en la que los bienes y derechos de las sociedades escindidas forman el patrimonio de las beneficiarias.

3.2.3 Efectos corporativos de la Escisión de Sociedades.

Para analizar este aspecto debemos distinguir tres tipos de efectos.

- 1.- Efectos en las sociedades escindidas.
- 2.- Efectos frente a los socios.
- 3.- Efectos frente a los acreedores.

Efectos Sociales.

La desaparición de la sociedad escidente, trae emparejada la pérdida de la personalidad jurídica.

Modificación de los estatutos sociales en su parte relativa a duración de la sociedad.

La Liquidación Patrimonial.

1. Transmisión de relaciones, derechos y obligaciones de la sociedad escidente pasan a las escindidas.
2. Reforma estatutaria.
3. Títulos a los accionistas.

3.2.4 Efectos frente a los Socios.

- Derechos patrimoniales, que se dan en interés particular y exclusivo de los socios y que se ejercen frente a la sociedad según su participación sea directa o accesorio.

- Derechos de participación a los beneficios, que es un derecho fundamental y constituye el motivo o fin de cualquier sociedad.
- La cuota de Liquidación.
- Transmisión de la calidad de socios, recibiendo una compensación adecuada por dicha enajenación.
- Documentación de la calidad de socio, acreditación.
- Aportación.
- Derechos de consecución o garantía a la percepción de beneficios.
- Derechos administrativos.
- Derechos de vigilancia.
- Derechos de participación en asambleas.
- Derechos de nombramiento.

3.2.5 Socio Disidente.

Un problema derivado de la escisión de sociedades es si la resolución que se adopte, obliga a los socios disidentes.

La Ley General de Sociedades Mercantiles resuelve el problema permitiendo al accionista ejercer su derecho de separación.

VIII. Los accionistas o socios que voten en contra de la resolución de escisión gozarán del derecho a separarse de la sociedad, aplicándose en lo conducente lo previsto en el artículo 206 de esta Ley.

3.2.6 Procedimiento de Escisión.

Acuerdo de Escisión.

En primer lugar habrá de realizarse un acuerdo de escisión a través de una asamblea general extraordinaria, a este efecto, debe prepararse un estado de posición financiera que refleje la situación de la sociedad, así como el proyecto de escisión que será sometido a la asamblea.

Disolución de Sociedades.

Este acuerdo de escisión lleva implícito una disolución de sociedades cuando la sociedad a escindirse vaya a desaparecer.

Permiso de Relaciones.

En el caso que como consecuencia de la escisión surge nuevas sociedades, deberá obtenerse de la Secretaría de Relaciones Exteriores la autorización para la denominación correspondiente.

3.2.7 Balance de Escisión.

El balance de escisión y el estado de posición financiera de la escisión deberá reflejar la situación patrimonial de la sociedad a la fecha que la escisión haya de realizarse.

Deberá presentarse adicionalmente una evaluación de los bienes, mismos que se considerarán a valores reales a efecto de poder determinar las porciones en que habrá de dividirse el patrimonio a dividirse.

Además los estados financieros de escisión deberán estar dictaminados por contador público.

3.2.8 Publicidad.

Por lo que hace a los efectos frente a los terceros, debe seguirse el principio de publicidad a fin de dar a conocer a los afectados, los acuerdos de escisión, así como el balance para tal efecto y el proyecto de escisión propiamente dicho y en su caso, tramitarse u obtener un acuerdo con aquellos acreedores que se verán afectados por la escisión de sociedades, a fin de que los mismos no se opongan al trámite de escisión al pagarles los créditos a que tienen derecho.

3.2.9 Efectos de la Escisión.

Cuando se requiera de la constitución de nuevas sociedades deberán establecerse los estatutos sociales que regirán las mismas, a fin de transmitirles simultáneamente los patrimonios o la parte del patrimonio que les corresponde, asimismo, las nuevas sociedades convocarán a una asamblea en la que se designen a los funcionarios de las mismas, deberán protocolizar estas actas y pasado el plazo de publicidad de cuarenta y cinco días para que los acreedores puedan ejercer su derecho de oposición, subsistirán plenamente los efectos de la escisión correspondiente.

Las asambleas que se protocolicen deberán inscribirse en el Registro Público de Comercio del domicilio de las sociedades involucradas y finalmente se entregarán a los accionistas afectados, títulos de acciones de las nuevas sociedades en las que ahora forman parte.

Por lo que hace el momento que surte efectos la escisión, debe afirmarse que éstos surtirán efectos plenos a partir de su inscripción en el Registro Público, como lo ordena la Ley General de Sociedades Mercantiles.

3.2.10 Emisión de Acciones.

Un elemento característico de la escisión de sociedades lo constituye la emisión de nuevas acciones o cuotas a favor de los socios de las sociedades escindidas, ya que la ausencia de este tipo de valores implicaría la ausencia de una escisión y solamente se presentaría un contrato traslativo de dominio entre las sociedades.

3.2.11 Responsabilidad.

La Ley General de Sociedades Mercantiles dice:

La determinación del cumplimiento de las obligaciones que por virtud de la escisión asume cada sociedad escindida. Si una sociedad escindida incumpliera alguna de las obligaciones asumidas por ella en virtud de la escisión, responderán ante los acreedores que no hayan dado su consentimiento expreso, la o las demás sociedades escindidas, durante un plazo de tres años contados a partir de la última de las publicaciones a que se refiere la fracción V, hasta por el importe del activo neto que le haya sido atribuido en la escisión a cada una de ellas y, si la escidente no ha dejado de existir. Ésta responderá por la totalidad de la obligación.

3.2.12 Efectos Fiscales de la Escisión de Sociedades.

En el mundo fiscal, la escisión de sociedades produce una serie de importantes consecuencias, las que en algunos casos se parecen mucho a los efectos de la fusión, por lo que nos referiremos exclusivamente a los de la escisión, en el mismo concepto del capítulo anterior.

Código Fiscal de la Federación.

- ✓ Ejercicios fiscales.
- ✓ Cierre anticipado del ejercicio fiscal.
- ✓ Enajenación de Bienes.
- ✓ Escisión sin enajenación.
- ✓ Disposiciones reglamentarias.
- ✓ Artículo 5-B RCFF.
- ✓ Artículo 5-A RCFF.
- ✓ Registro Federal de Contribuyentes.
- ✓ Cancelación en el registro federal de contribuyentes.
- ✓ Conservación de la contabilidad y de los avisos del registro federal de contribuyentes.
- ✓ Facultades de comprobación de las autoridades fiscales.
- ✓ Dictamen obligatorio.

Ley Del Impuesto Sobre La Renta.

- ✓ Enajenación por escisión.
- ✓ Acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero.
- ✓ Pagos Provisionales.
- ✓ Ajustes a pagos provisionales.
- ✓ Participación de los trabajadores en las utilidades.
- ✓ Ingresos.

- ✓ Acciones.
- ✓ Costo comprobado de adquisición de las acciones adquiridas como consecuencia de fusión o escisión de sociedades.
- ✓ Deducción de inversiones.
- ✓ Pérdidas.
- ✓ Dividendos.
- ✓ Declaraciones de las sociedades mercantiles.
- ✓ Declaración del ejercicio.
- ✓ Declaraciones informativas.
- ✓ Enajenaciones a plazo.

Impuesto al Activo.

- ✓ Inicio de operaciones con motivo de la escisión.
- ✓ Acreditamiento y Devolución.
- ✓ Obligaciones en materia de escisión.

Impuesto al Valor Agregado.

- ✓ Derecho de acreditamiento.
- ✓ Pagos provisionales en escisión de sociedades.

Otros Impuestos.

- ✓ Impuesto sobre producción y servicios.
- ✓ Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.

Conclusiones.

Se considera que en la fusión y escisión de sociedades sí hay liquidación patrimonial, la que tiene lugar a través de un solo acto, cuando las fusionadas o la escidente extinguen sus patrimonios transmitiéndolos a la sociedad que personalice la fusión o las escindidas.

El último supuesto del artículo 223 de la Ley General de Sociedades mercantiles (publicación del sistema de extinción del pasivo) sólo tendrá aplicabilidad cuando se pacte el pago de las deudas sociales, por lo tanto éste no puede considerarse como una regla general al igual que los demás requisitos en esta disposición.

Se considera que el tratamiento que se da a la figura de escisión de sociedades dentro del mundo fiscal en el artículo 15-A del Código Fiscal de la Federación y el artículo 228 Bis de la Ley de Sociedades mercantiles sigue la tesis contractual. El Código tributario, recoge la teoría contractual al definir la escisión de sociedades como: “la transmisión de la totalidad de los activos, pasivos y capital de una sociedad a otra u otras que expresamente se crean para ello”, es decir, que se requiere del nacimiento previo de las escindidas para que una vez constituidas contraten con la escidente la transmisión patrimonial de activos, pasivos y capital.

En cuanto al derecho de separación para el socio disidente de la sociedad que se fusione, no procede, situación que en un momento dado puede ser injusta. Cosa muy distinta para el caso de la escisión en donde de forma expresa se permite el derecho de separación.

La ganancia derivada de la fusión de sociedades tiene un tratamiento distinto para las personas físicas y para las sociedades mercantiles, ya que estas últimas deberán considerarla como ingreso acumulable, mientras que las primeras no; ello es injusto porque produce un trato desigual para los iguales lo que además es contrario a los principios tributarios de equidad.

Es injusto para las sociedades mercantiles el hecho de que la ganancia derivada de fusión sea acumulable y pague impuestos, mientras que en caso de pérdida no sea amortizable ni deducible, ya que ello implica que no se cumplen los principios tributarios de equidad y proporcionalidad.

El artículo 4-E del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, supone que como consecuencia de la escisión, necesariamente se anticipará el cierre del ejercicio fiscal de la escidente, cosa que no sucederá en el caso de escisión por excorporación, por lo que esto plantea problemas de índole práctico que deben resolverse.

Un problema de orden práctico se presenta para los casos por integración, en los que por ser la fusionante causahabiente de dos fusionadas, no existe regulación que establezca cual de los coeficientes de utilidad deberá aplicar, lo cuál frente a la laguna de ley, válidamente se puede resolver aplicando aquél que mejor convenga a la fusionante.

Capitulo 4.

La Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

Capítulo 4.

4 La Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

4.1 Concepto de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

La Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), es la utilidad neta contable acumulada por la que las Personas Morales ya pagaron el ISR correspondiente, susceptible de distribuirse entre los accionistas sin el gravamen respectivo de los dividendos.

La CUFIN tiene su origen en la reforma al artículo 124 de la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta, realizada mediante la “Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales”, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 31 de diciembre de 1988.

A partir de entonces se mantiene el deber para las personas morales de llevar la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, la cual se constituye por las utilidades generadas a partir de 1975.

Este concepto nace con el objeto de que los dividendos distribuidos por las personas morales a sus accionistas queden liberados del ISR y, de esta manera, el invertir en las empresas mexicanas se vuelva atractivo y rentable para sus accionistas.

4.2 Contribuyentes obligados a llevar Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

De conformidad con el primer párrafo del artículo 88 de la ley del ISR, las personas morales llevarán CUFIN.

4.3 Incrementos de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

Conforme al primer párrafo del artículo 88 de la LISR, la CUFIN se adicionará con:

1. La Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio;
2. Con los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y,
3. Con los ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes.

Para efectos de lo anterior, no se incluirán los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

Debemos de tener presente que se considera que se percibe el dividendo en el momento en que es depositado a la cuenta del beneficiario o en el momento que se da por satisfecha la persona que lo recibe si este se paga en especie.

4.4 Reducciones de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

En el primer párrafo del artículo 88 de la LISR, se establece que la CUFIN se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta.

Para efectos de lo anterior, no se incluirán los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

4.5 Concepto de Utilidad Fiscal Neta.

Art 88, tercer párrafo.

“Para los efectos de los dispuesto en este artículo, se considerara 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, 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”.

Es decir:

Resultado fiscal del ejercicio

Menos: ISR del ejercicio

Partidas no deducibles (Excepto fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada”

Igual a: **Utilidad fiscal neta del ejercicio (UFIN)**

Cabe mencionar que la PTU pagada en el ejercicio no debe disminuirse del resultado fiscal del mismo periodo, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la ley del ISR, la PTU se encuentra disminuida del resultado fiscal que sirve de base para determinar la utilidad fiscal del ejercicio, ya que de lo contrario se duplicaría la disminución de dicha partida en perjuicio del contribuyente.

De conformidad con el artículo 98 del RLISR, las partidas no deducibles son aquellas señaladas como no deducibles en la ley del ISR.

4.6 Actualización de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

Art. 88, segundo párrafo:

.....

“El saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la Utilidad Fiscal Neta del mismo, se actualizará por el período 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 distribución o de percepción 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 distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades”.

1º. Determinación del factor de actualización aplicable al saldo de la cuenta, al cierre del ejercicio.

INPC del último mes del ejercicio

Entre: INPC del mes en que se efectuó la última actualización

Igual: Factor de actualización

2º. Determinación de la CUFIN actualizada al cierre del ejercicio.

Saldo anterior de CUFIN

Por: Factor de actualización

Igual a: Saldo de la CUFIN actualizado

Mas: UFIN del ejercicio

Igual a: Saldo de la CUFIN actualizado al cierre del ejercicio

Ahora bien, debemos de tener presente el concepto de resultado fiscal y definir lo que es utilidad fiscal.

Según la fracción II del 3er párrafo del artículo 10 de la LISR el cual define al resultado fiscal de la siguiente forma:

“I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio las deducciones autorizadas por este título. Al resultado obtenido se le disminuirá en su caso la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la CPEUM”.

Traduciendo lo anterior, la utilidad fiscal se obtiene de la siguiente manera:

	Ingresos acumulables del ejercicio
Menos:	Deducciones autorizadas del título II de la LISR
Igual a:	Utilidad fiscal Del ejercicio
Menos:	PTU pagada en el ejercicio. *
Igual a:	Utilidad Fiscal Disminuida con la PTU pagada en el ejercicio.

** La PTU pagada, es la generada durante el ejercicio anterior, la cual fue pagada durante el mes de mayo del ejercicio al que corresponde el cálculo.*

Una vez que obtenemos la utilidad fiscal, la fracción II del la LISR, nos indica el concepto de resultado fiscal.

“II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán en su caso las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores “.

	Utilidad Fiscal Disminuida con la PTU pagada en el ejercicio.
Menos:	Pérdidas de ejercicios anteriores
Igual a:	Resultado del ejercicio

Este resultado fiscal, será el que sirve de base para la determinación de la UFIN.

4.7 Utilidad Fiscal Neta Negativa.

Una de las reformas que entraron en vigor a partir del 1 de enero de 2002, fue la inclusión en el artículo 88 de la LISR, de la determinación de la UFIN negativa, la cuál deberá disminuirse del saldo de la CUFIN que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, la UFIN que se determine en los ejercicio siguientes.

Al respecto dicho precepto establece que la UFIN negativa del ejercicio se determina de la manera siguiente:

Art. 88, cuarto párrafo.

“.....Cuando la suma del Impuesto Sobre la Renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley y las partidas no deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de esta Ley, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia 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 que se disminuya”.

O sea:

	Resultado fiscal
menos:	ISR pagado en los términos del artículo 10 de LISR
menos:	Partidas no deducibles (excepto artículo 32, fracción VIII y IX, de la LISR y la PTU pagada en el ejercicio)
igual:	<hr/> UFIN negativa del ejercicio (Cuando la Suma del ISR pagado, las partidas no deducibles y la PTU pagada en el ejercicio sea mayor que el resultado fiscal) <hr/>

Así mismo, el artículo 88 de la LISR establece que la UFIN negativa se disminuirá del saldo de la CUFIN que se tenga al final del ejercicio, en su caso, de la UFIN que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará conforme al procedimiento siguiente:

$$\begin{array}{l} \text{Entre} \quad \frac{\text{INPC del último mes del ejercicio en el que se disminuya}}{\text{INPC del último mes del ejercicio en el que se determino}} \\ \text{Igual:} \quad \text{Factor de actualización} \end{array}$$

4.8 Modificación del Resultado Fiscal.

El artículo 88 quinto párrafo de la LISR dice:

“Art. 88,

“.....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 a que se refiere el artículo 10 de esta Ley a la cantidad que resulte de sumar 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 1.4706¹ y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley. El importe de la reducción se

¹ 1.5385 para 2002 Art. 2 transitorio, fracción LXXXII

actualizará por los mismos períodos en que se actualiza la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio de que se trate”

4.9 Saldo inicial de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

Al 31 de diciembre de 2001, las personas morales contaban con un saldo de la CUFIN determinado conforme a las disposiciones vigentes en esa fecha, sin embargo, con la publicación de la nueva ley del ISR, en 2002, no se estableció que ese saldo debiera considerarse como saldo inicial de la CUFIN.

En mi opinión, el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001 es un derecho adquirido por el contribuyente, el cual no puede eliminar la nueva ley de ISR, por lo que ese saldo es el que tendrá que considerarse como saldo inicial de dicha cuenta.

No obstante lo anterior, conforme al artículo séptimo transitorio del RLISR los contribuyentes que hubieran iniciado sus actividades antes de del 1 de enero de 2002, **podrán** determinar el saldo inicial de la CUFIN conforme a las reglas de carácter general que emita el SAT.

A este respecto, el 10 de abril de 2002 se publicó la regla 3.8.8 (actualmente 3.6.2) de la resolución miscelánea. En dicha regla se otorgo la **opción** a los contribuyentes que hubieran iniciados sus actividades antes del 1 de enero de 2002, de determinar el saldo inicial de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001.

Por lo anterior, es importante que el contribuyente evalué la conveniencia de aplicar la citada regla miscelánea, o bien, considerar como saldo inicial de la CUFIN el determinado hasta el 31 de diciembre de 2001.

Vale la penda mencionar que desde 1989 hasta 2001 el saldo de la CUFIN no se veía afectado por el hecho de que en el ejercicio fiscal no existieran utilidades contables y el saldo de la Utilidad Fiscal Neta (UFIN) de ese ejercicio fuera negativo. Sin embargo, con la entrada en vigor de la nueva ley del ISR (a partir de 2002), se incorpora un efecto o valor a los saldos negativos en la UFIN, de tal

forma que esa “UFIN negativa” disminuye el saldo de la CUFIN que se tiene al final del ejercicio.

El problema se presenta con los contribuyentes que iniciaron actividades antes del 2002 y tienen un saldo en la CUFIN que se conforma de utilidades fiscales netas de los ejercicios anteriores a dicho año, ya que apoyándose en el artículo 88, cuarto párrafo, de la ley del ISR y la regla 3.6.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2008, diversos asesores fiscales difieren la postura de que ese saldo se puede ver afectado en su totalidad cuando se determina la UFIN negativa, aun cuando el saldo de la CUFIN se integra de utilidades fiscales netas que fueron determinadas antes de iniciar la vigencia de la ley.

Por otro lado, se argumenta que el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001, así como las utilidades fiscales netas de ejercicios anteriores al 31 de diciembre de 2002 no se pueden ver afectadas por la UFIN negativa, bajo pena de vulnerar lo dispuesto en el artículo 14 de la Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) que consagra la garantía de irretroactividad de la norma.

En este apartado, se analizarán los antecedentes y consideraciones legales en que se apoyan las personas que sostienen que la UFIN negativa no puede tener un efecto retroactivo y disminuir el saldo de la CUFIN que integra utilidades fiscales de ejercicios anteriores a 2002.

Antecedentes.

1. Con base a lo dispuesto en el artículo 124 de la ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, el saldo de la CUFIN se determinaba de la forma siguiente:

	CUFIN del ejercicio (Utilidad Fiscal Neta de ejercicios anteriores)
<i>Mas</i>	Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio
<i>Mas</i>	Dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México
<i>Mas</i>	Ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones en Territorios con regímenes fiscales preferentes
<i>Menos</i>	Dividendos o utilidades pagados
<i>Menos</i>	Utilidades distribuidas por reducción y liquidación de capital

Como se puede apreciar el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001, se viene generando de ejercicios anteriores, en los que se identifico una UFIN por la que ya se pago el impuesto correspondiente, de tal surte que en términos de las disposiciones vigentes hasta 2001, la distribución de dividendos provenientes del saldo de la CUFIN no generaba el pago del impuesto.

2. Según el artículo 88 de la ley del ISR vigente desde el 1 de enero de 2002, la determinación del saldo de la CUFIN se incrementa o disminuye en términos similares a lo establecido en el artículo 124 citado. Sin embargo, el cuarto párrafo del artículo 88 introduce la variación siguiente:

“.....Cuando la suma del Impuesto Sobre la Renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley y las partidas no deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de esta Ley, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia 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 que se disminuya”.

Por lo tanto, el saldo de la CUFIN a partir de 2002, se determina de la forma siguiente:

	CUFIN del ejercicio (Utilidad Fiscal Neta de Ejercicios anteriores)
<i>Mas</i>	Utilidad fiscal neta de cada ejercicio
<i>Mas</i>	Dividendos percibidos de otras personas Morales residentes en México
<i>Mas</i>	Ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones En territorios con regímenes fiscales preferentes
<i>Menos</i>	Dividendos o utilidades pagados
<i>Menos</i>	Utilidades distribuidas por reducción y liquidación de capital
<i>Menos</i>	UFIN negativa del ejercicio

En este orden de ideas, si en un ejercicio no se obtiene una UFIN, el resultado afectara el saldo de la CUFIN que se tenga al final del ejercicio o la UFIN que se determine en los siguientes ejercicios. Por lo tanto, a través de la incorporación de la mal llamada utilidad negativa se afectara el saldo de la CUFIN, sin embargo, no se debe perder de vista que la incorporación del efecto de la utilidad negativa, sobre la CUFIN y la UFIN entro en vigor el 1 de enero de 2002.

A su vez, la nueva ley del ISR. No estableció una disposición transitoria que fijara un procedimiento para determinar el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001, tal como aconteció en las reformas de la Ley del ISR de 1990, pues en este caso, el legislador mediante la facción I del Art. Décimo primero transitorio del la ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales a partir del 1 de enero de 1990, fijo un procedimiento para determinar la CUFIN al 31 de diciembre de 1989.

3. Para cubrir esta omisión legislativa la secretaria de hacienda y crédito

publico (SHCP) dio a conocer el 10 de abril de 2002, la regla 3.8.8 (actualmente 3.6.2) otorgando la opción a los contribuyente que hubieran hincado actividades antes de 1 de enero de 2002, de determinar el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001, mediante un procedimiento similar al establecido hace mas de 10 años en la fracción I del artículo décimo primero transitorio que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales a partir del 1 de enero de 1990, con la diferencia o la agravante sustancial de que dicha regla prevé que se resten de la suma de las utilidades fiscales netas que se obtengan al 31 de diciembre de 2001 las diferencias que se obtengan conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 88 de la Ley de ISR. En otras palabras se pretende que el contribuyente determine también una UFIN negativa en los ejercicios anteriores a 2002 y que esa determinación afecte en consecuencia el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001.

4. Con base en lo dispuesto en el Art. 88 cuarto párrafo de la ley del ISR existe una corriente de opinión que sostiene que si en el ejercicio fiscal de 2002, se determino UFIN negativa, ese resultado debe disminuirse al saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2002. por ejemplo:

Una empresa que inicia actividades en 1999 tiene los resultados siguientes

UFIN del ejercicio 1999	0
UFIN del ejercicio 2000	100,000
UFIN del ejercicio 2001	0
Saldo actualizado de la 31 de diciembre de 2001	130,000
Saldo de la CUFIN al inicio del ejercicio 2002	130,000
Saldo actualizado de la 31 de diciembre de 2002	<u>140,000</u>
UFIN negativa del ejercicio 2002 (disminuye)	-100,000
Saldo de la CUFIN al inicio del ejercicio 2003	<u><u>40,000</u></u>

Como se puede apreciar la UFIN negativa que se determino en el ejercicio de 2002, disminuye el saldo de la CUFIN, a pesar de que ese saldo se integra exclusivamente de la UFIN del ejercicio 2000, actualizada al 31 de diciembre de 2002.

5. Congruentemente con lo dispuesto en el Art. 6 y 7 del CFF, así como el Art. 14 de la CPEUM, arriban a una conclusión opuesta, pues consideran que la UFIN negativa no puede afectar el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001 y solo puede afectar aquel saldo que se integra de utilidades fiscales netas del ejercicio de 2002 en adelante, pues en caso contrario se estaría aplicando en forma retroactiva lo dispuesto en el Art. 88, cuarto párrafo de la ley antes mencionada en perjuicio de los contribuyentes.

6. Esta corriente sostiene esa conclusión basándose entre otras cosas en los razonamientos jurídicos que a continuación se plantean:

Consideraciones legales de la irretroactividad del artículo 88 de la Ley del ISR.

El Art. 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), establece que la asamblea ordinaria de accionistas se reunirá, por lo menos una vez al año, dentro de los cuatro meses que sigan a la clausura del ejercicio social, y se ocupara entre otras cosas de aprobar o en su caso desaprobar los estados financieros y sus notas. Para decretar un dividendo o distribuir las utilidades, además de haber sido aprobado es necesario que el contribuyente cuente con utilidades contables suficientes (no obstante que fiscalmente se obtuvieran pérdidas).

Vale la pena precisar que son las utilidades contables las que dan la pauta para

hacer una distribución y que la CUFIN solo representa un indicador, nivel o cuenta fiscal sobre utilidades que ya fueron gravadas por el ISR, y que por esa misma razón el accionista pueda retirar sin que la persona moral emisora tenga que pagar el impuesto.

Antes de 2002, si en un ejercicio fiscal el ISR y las partidas no deducibles excedían del resultado fiscal, el efecto solo era que en ese ejercicio fiscal no se generaba una UFIN; y por tanto no habría una UFIN que sumar al saldo de la CUFIN por ese ejercicio. En este sentido el saldo de la CUFIN, tenía el objeto de identificar la parte gravada acumulada (que ya pago el ISR) del total de las utilidades contables también acumuladas de tal suerte que cuando la persona moral satisfacía el requisito de restar el ISR y la PTU en las utilidades contables, en ese momento el saldo quedaba a disposición de los accionistas para su retiro. Por tanto, el saldo de la CUFIN constituye un doble derecho adquirido:

- a) El derecho adquirido de la persona moral, de que el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001, son utilidades que ya no causaran el ISR y que no podían disponer de ellas para distribuir dividendos sin el pago de impuestos, no encontrándose afectas al amparo de las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 2001, a cualquier clase de reducción o disminución, basada en supuestas utilidades negativas.

El propietario de la CUFIN es la sociedad emisora de las acciones y no el socio accionista, pues de la lectura de la primera oración del primer párrafo del artículo 124 (actualmente 88), de la LISR, se precisa lo siguiente:

Las personas morales llevaran una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

- b) El derecho adquirido de los accionista o propietarios del título valor de las utilidades que obran en la CUFIN, ya pagaron el ISR, de tal forma que en cualquier momento podían solicitar la distribución de los dividendos, sobre

una cuenta o un saldo que al amparo de las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 2001, no sufría ninguna clase de reducción o disminución con la base en supuestas utilidades negativas.

Se debe insistir que la CUFIN, no es otra cosa más que una “cuenta”, que se integra de las utilidades de ejercicios fiscales que ya fueron gravados por el ISR y cuyo saldo al amparo de las disposiciones fiscales vigentes hasta 2001 no se disminuía ni se afectaba por el hecho de no haber una utilidad fiscal.

Con la entrada en vigor del artículo 88 de la nueva ley del ISR, si en un ejercicio fiscal resulta que la suma del ISR del ejercicio y las partidas no deducibles son mayores al resultado fiscal del ejercicio, esa diferencia mal llamada “utilidad fiscal negativa” debe restarse al saldo de la CUFIN.

Se puede considerar que la disposición antes mencionada es injusta y contraviene a la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, ya que si partimos del punto de que la UFIN y la CUFIN tienen el propósito de que los contribuyentes identifiquen las utilidades netas, sobre las cuales pueden distribuirse dividendos sin el pago de impuestos adicionales, pues ya fueron gravadas; y por tanto, si en el ejercicio resulta “utilidad fiscal negativa”, no significa que ésta deba restarse de la CUFIN o UFIN, ya que no se tendría UFIN por sumar al saldo de la cuenta de dicho ejercicio. En otras palabras, resulta imposible distribuir dividendos de una “utilidad negativa” de hecho atente contra la misma lógica de la determinación de una utilidad.

Por ello el artículo 88 de la LISR contravienen la esencia de esta ley, pues no es razonable que si no se obtiene en un ejercicio UFIN, deba afectarse el saldo de la CUFIN. Por lo tanto, al afectarse el saldo de la CUFIN, con la utilidad negativa o afectarse una UFIN futura, la distribución de dividendos o utilidades, por la que se deba pagar el impuesto, no es congruente con la capacidad contributiva de la persona moral.

En una posición jurídicamente agresiva, se puede considerar que existen elementos para considerar el artículo 88 de la LISR, cuarto párrafo, además de violar la garantía de proporcionalidad **no se puede aplicar en forma retroactiva**, afectando utilidades fiscales netas de ejercicios anteriores al 2002, en virtud de que la vigencia de este artículo inicio en el año 2002, por lo que dicha norma no puede obrar sobre el pasado modificando la acción jurídica constituida al amparo de la LISR vigente hasta 2001, respecto del saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001, todo esto al amparo de lo establecido en el artículo 14 de la CPEUM.

En otras palabras, un derecho adquirido es aquel por el cual se introduce un bien, una facultad o un provecho o derecho al patrimonio de una persona; es decir, éste constituye un presente. Por lo tanto, el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001, se puede considerar un derecho adquirido.

En este sentido, la retroactividad de la ley esta prohibida cuando afecta derechos adquiridos y no simples expectativas de derecho.

Al respecto, resulta aplicable la tesis siguiente:

·IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. *Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo,*

produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado."

Semanario judicial de la Federación, novena época, segunda sala, tesis 2ª. LXXXVIII/2001, junio de 2001, pág. 306.

En efecto, esta teoría que se apoya en la distinción fundamental entre derechos adquiridos y las meras expectativas de derecho, y establece que no se pueden afectar o modificar derechos adquiridos durante la vigencia de una ley anterior, ya que aquellos se regirán siempre por la ley en cuyo amparo nacieron y entraron a formar parte del patrimonio de las personas, aun cuando esa ley hubiese dejado de tener vigencia al haber sido sustituida por otra diferente; en cambio, una nueva ley podrá afectar simples expectativas o esperanzas de gozar de un derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado al no trascender como perjuicio dentro de su patrimonio jurídico.

4.10 Integración del saldo inicial de la CUFIN.

Ya que hemos analizado la irretroactividad de las leyes, así como la forma en que se integra el saldo inicial de la Cufin, debemos tomar en cuenta, que la metodología para la determinación del Resultado Fiscal y los conceptos que se

consideraban para su determinación, han ido cambiando desde su origen, tanto de nombre como su determinación, por lo tanto es importante hacer un resumen histórico de los mencionados conceptos.

Así mismo y en virtud de los puntos analizados anteriormente, haremos la integración de la Cufin de acuerdo a las disposiciones que estaban vigentes en aquellos momentos para poder ejemplificar las desventajas de aplicar lo dispuestos en la regla 3.8.8 de la resolución miscelánea fiscal publicada el 10 de abril de 2002.

De acuerdo a la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones, con vigencia a partir del 1 de enero de 1989, el saldo de la Cufin se integrara de la siguiente forma:

Cuadro 1.

Concepto	1975	1976	1977	1978	1979	1980
Ingreso Global Gravable	62	72	128	176	236	369
(-) ISR	26	30	53	74	99	155
(-) PTU	4	6	10	14	18	29
(-) No Deducibles	5	4	4	7	1	5
(=) Ufin del ejercicio	27	32	61	81	118	180

Consideraciones.

El ejercicio fiscal, correspondía a la fecha de constitución de la empresa, por ejemplo, si la empresa se había constituido en el mes de junio, su cierre fiscal comprendía del 01 de julio al 30 de junio del ejercicio siguiente, fue hasta 1982 cuando se incluyo el año calendario (de enero a diciembre) para la determinación de impuestos.

El Ingreso global gravable, era el equivalente al resultado fiscal del ejercicio, únicamente cambio el nombre.

Las partidas no deducibles a las que se hace referencia en las fracciones I y VI, son las referentes a aquellas deducciones cuya deducción se condiciona a estar efectivamente pagadas para tal efecto, por ejemplo los honorarios, fletes o arrendamiento.

Actualización de la Ufin.

Cuadro 2.

Ejercicio	Ufin del ejercicio	INPC Ultimo mes del ejercicio por el que se actualiza		INPC de la ultima actualización		Factor de actualización	Ufin actualizada
		Mes y año	INPC	Mes y año	INPC		
Dic-75	27	Dic-88	11.963000	Dic-75	0.044159	270.9074	7,314
Dic-76	32	Dic-88	11.963000	Dic-76	0.056171	212.9746	6,815
Dic-77	61	Dic-88	11.963000	Dic-77	0.067776	176.5079	10,767
Dic-78	81	Dic-88	11.963000	Dic-78	0.078736	151.9381	12,307
Dic-79	118	Dic-88	11.963000	Dic-79	0.094499	126.5939	14,938
Dic-80	180	Dic-88	11.963000	Dic-80	0.122700	97.4979	17,550

Suma de Ufines actualizadas

69,691

A partir de 1981, desaparece el concepto de “ingreso global gravable” y aparece el denominado “Resultado Fiscal”.

Para los ejercicio de 1981 a 1986 (ver cuadro 3), la Ufin se determinaba conforme al procedimiento siguiente:

	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Resultado Fiscal	568	939	1,653	1,800	3,848	3,778
(-) ISR	238	394	694	756	1,616	1,587
(-) PTU	45	75	166	288	460	1,006
(-) No Deducibles	1	2	2	31	5	4
(=) Ufin del ejercicio	284	468	791	725	1,767	1,181

Las partidas no deducibles a las que se hace referencia en las fracciones IX y X, son las referentes a aquellas deducciones cuya deducción se condiciona a estar efectivamente pagadas para tal efecto, por ejemplo los honorarios, fletes o arrendamiento.

Actualización de la Ufin (Cuadro 4).

Ejercicio	Ufin del ejercicio	INPC Ultimo mes del ejercicio por el que se actualiza		INPC de la ultima actualización		Factor de actualización	Ufin actualizada
		Mes y año	INPC	Mes y año	INPC		
Dic-81	284	Dic-88	11.963000	Dic-81	0.157900	75.7631	21,517
Dic-82	468	Dic-88	11.963000	Dic-82	0.313980	38.1011	17,831
Dic-83	791	Dic-88	11.963000	Dic-83	0.567600	21.0764	16,671
Dic-84	725	Dic-88	11.963000	Dic-84	0.903370	13.2426	9,601
Dic-85	1,767	Dic-88	11.963000	Dic-85	1.479300	8.0869	14,290
Dic-86	1,181	Dic-88	11.963000	Dic-86	3.043600	3.9305	4,642
SUMA DE UFINES ACTUALIZADAS							84,552

De 1987 y 1988, la Ufin se determinaba conforme al procedimiento siguiente:

Cuadro 5.

Durante el ejercicio de 1987	Titulo II	Titulo VII	Suma
1. Determinación del resultado fiscal proporcional.			
Resultado fiscal con impuesto a cargo	389	795	
(X) La proporción según el artículo 801 vigente en dicho año	20%	80%	
(=) Resultado fiscal proporcional	78	636	714
2. Determinación de los no deducibles proporcionales			
No deducibles	18	29	
(X) La proporción según el artículo 801 vigente en dicho año	20%	80%	
(=) No deducibles proporcionales	4	23	27

3. Determinación de la UFIN

Suma de los resultados fiscales proporcionales de los títulos II y VII	714
(-) PTU generada en el ejercicio	71
(-) ISR del ejercicio	286
(-) Suma de los No deducibles proporcionales.	27
(=) Ufin del ejercicio	<u>330</u>

Durante el ejercicio de 1988	Titulo II	Titulo VII	Suma
1. Determinación del resultado fiscal proporcional.			
Resultado fiscal con impuesto a cargo	531	797	
(X) La proporción según el artículo 801 vigente en dicho año	40%	60%	
(=) Resultado fiscal proporcional	212	478	691
2. Determinación de los no deducibles proporcionales			
No deducibles	26	16	
(X) La proporción según el artículo 801 vigente en dicho año	40%	60%	
(=) No deducibles proporcionales	10	10	20

3. Determinación de la UFIN

Suma de los resultados fiscales proporcionales de los títulos II y VII	691
(-) PTU generada en el ejercicio	69
(-) ISR del ejercicio	276
(-) Suma de los No deducibles proporcionales.	20
(=) Ufin del ejercicio	<u>326</u>

Actualización de la Ufin Cuadro 6.

Ejercicio	Ufin del ejercicio	INPC Ultimo mes del ejercicio por el que se actualiza		INPC de la ultima actualización		Factor de actualización	Ufin actualizada
		Mes y año	INPC	Mes y año	INPC		
Dic-89	9,430	Dic-01	97.354000	Dic-89	14.319000	6.7989	64,114
Dic-90	5,102	Dic-01	97.354000	Dic-90	18.605000	5.2326	26,697
Dic-91	4,356	Dic-01	97.354000	Dic-91	22.101000	4.4049	19,186
SUMA DE UFINES ACTUALIZADAS							<u>90,810</u>

Resumen de los dividendos distribuidos, actualizados en algunos de esos años.

Fecha en que se pagaron los dividendos	Ufin del ejercicio	INPC Ultimo mes del ejercicio por el que se actualiza		INPC de la ultima actualización		Factor de actualización	Ufin actualizada
		Mes y año	INPC	Mes y año	INPC		
Jun-78	50	Dic-88	11.963000	Jun-78	0.073500	162.7619	8,138
Jun-78	100	Dic-88	11.963000	Jun-78	0.073500	162.7619	16,276
Jun-80	85	Dic-88	11.963000	Jun-80	0.109130	109.6215	9,318
Suma de los Dividendos actualizados							33,732

Determinación del saldo inicial de la Cufin para 1989.

Ufin de 1975 a 1980 Actualizada	69,691
Ufin de 1981 a 1986 Actualizada	84,552
Ufin de 1987 y 1988 Actualizadas	827
SUMA DE LAS UTILIDADES FISCALES NETAS ACTUALIZADAS DE 1975 A 1988	
	155,070
DIVIDENDOS O UTILIDADES ACTUALIZADOS , PERCIBIDOS DE 1975 A	
(+) 1982	0
DIVIDENDOS O UTILIDADES ACTUALIZADOS , DISTRIBUIDOS DE	
(-) 1975 A 1982	33,732
(=) SALDO DE LA CUFIN AL 31 DE DICIEMBRE DE 1989	
	121,338

De 1989 a 1991, la Ufin se determinaba conforme al procedimiento siguiente:

Cuadro 7.

	1989	1990	1991
Resultado Fiscal	15,000	8,000	6,750
(-) ISR	5,550	2,880	2,363
(-) PTU	15	8	7
(-) No Deducibles	5	10	25
(=) Ufin del ejercicio	9,430	5,102	4,356

De 1992 a 1998, la Ufin se determinaba conforme al procedimiento siguiente:

Cuadro 8

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Resultado Fiscal	15,924	13,664	7,923	4,925	16,445	13,606	21,836
(+) PTU Deducida	0	0	0	0	0	0	0
(-) ISR	5,573	4,782	2,694	1,675	5,591	4,626	7,424
(-) PTU	1,678	1,448	930	635	1,369	1,169	1,864
(-) No Deducibles	384	428	339	215	175	181	494
(=) Ufin del ejercicio	8,289	7,006	3,960	2,400	9,310	7,630	12,054

De 1999 a 2001

Cuadro 10.

	1999	2000	2001
Resultado Fiscal	27,892	24,760	25,894
(+) PTU Deducida	0	0	0
(-) Ufire	25,011	22,005	22,135
(-) ISR	0	0	0
(-) PTU	2,689	2,465	2,868
(-) No Deducibles	192	290	891
(=) Ufin del ejercicio	0	0	0

Recordemos que durante los ejercicios correspondientes de 1999 a 2001, existía la opción de diferir el impuesto al reinvertir las utilidades, lo cual origino la creación de la Cufinre, pero esta cuenta la analizaremos en el capítulo siguiente, por tal motivo no existe Ufin en este ejercicio.

De 2002 a 2004

Cuadro 11.

	2002	2003	2004
Resultado Fiscal	15,509	25,739	28,121
(-) ISR	5,428	8,751	9,280
(-) PTU	1,625	2,681	2,812
(-) No Deducibles	352	256	376
(=) Ufin del ejercicio	8,104	14,051	15,653

A pesar de que el texto de la ley del ISR vigente a partir del ejercicio 2004 no contempla la deducción de la PTU generada en dicho ejercicio para la determinación de la Ufin, considero que se debe disminuir del resultado fiscal, ya que la disminución de la PTU pagada en el ejercicio entra en vigor hasta 2005, de acuerdo a la fracción II del artículo segundo de las disposiciones de vigencia temporal de la ley del ISR publicado en el DOF de 1 de diciembre de 2004

De 2005 a la fecha:

Cuadro 12.

	2005	2006	2007
Resultado Fiscal	28,121	32,702	29,673
(-) ISR	9,280	9,811	8,605
(-) No Deducibles	325	5,258	752
(=) Ufin del ejercicio	18,516	17,633	20,316

En el anexo 1 se describiré el resumen de la integración de la Cufin, en nuestro ejemplo se distribuyeron los siguientes dividendos:

Junio de 1997	\$ 100,000
Abril de 2000	\$ 150,000
Julio de 2004	\$ 98,000

4.11 Transmisión de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

El saldo de la CUFIN deberá transmitirse a otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en que se efectuó la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

4.12 Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada.

Conforme al primer párrafo del artículo 69 de la ley del ISR, la sociedad controladora que hubiera optado por determinar su resultado fiscal consolidado, llevará la CUFIN consolidada aplicando las reglas y el procedimiento establecidos en el artículo 88 del citado precepto y considerando los conceptos siguientes:

1. La Ufin será la consolidada de cada ejercicio, dicha utilidad se determinará conforme a lo siguiente:

	Resultado fiscal consolidado del ejercicio
(-)	ISR a cargo
(-)	PTU de la sociedad controladora y controladas
	Partidas no deducibles(excepto fracciones viii y ix del artículo 32,
(-)	<u>LISR y PTU pagada del ejercicio</u>
(=)	<u><u>Ufin de ejercicio</u></u>

Las partidas no deducibles correspondientes a la sociedad controladora y a las sociedades controladas, se restaran en la participación consolidable.

Para efectos de lo anterior, el artículo 68 de la ley del ISR establece que la participación accionaría que una sociedad controladora tenga en el capital social de una controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta. La participación consolidable de las sociedades controladoras será del 100%.

2. Cuando la suma de los conceptos siguientes de la sociedad controladora y de las sociedades controladas:
 - a) Partidas no deducibles (excepto fracciones IVVV y IX del artículo 32, LISR).
 - b) PTU

Sea mayor al resultado fiscal consolidado del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la CUFIN consolidada que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, la Ufin consolidada que se determine en los siguientes ejercicios hasta agotarlo.

Para ello, el monto que se disminuye se actualizará conforme a lo siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del último mes del ejercicio en el que se disminuya} \\ & (/) \text{INPC del último mes del ejercicio en el que se determinó} \\ & (=) \text{Factor de actualización} \end{aligned}$$

3. Los ingresos por dividendos percibidos serán los que perciba la controladora y las controladas de las persona morales ajenas a la consolidación por los que se hubiera pagado el ISR en los términos del artículo 11 de la Ley del ISR y aquellos que se hubiesen provenido de la CUFIN de las mismas personas morales ajenas a la consolidación que los paguen, en la participación consolidable a la fecha de la percepción del dividendo.
4. Los dividendos o utilidades pagados serán los que se pague la sociedad controladora.
5. Los ingresos, dividendos o utilidades, sujetos a regímenes fiscales preferentes, serán los percibidos por la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación consolidable en la fecha en que se pague el impuesto que a éstos corresponda.

De conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 69 de la LISR, la sociedad controladora que opte por determinar su resultado fiscal consolidado, constituirá el saldo inicial de la CUFIN consolidada, conforme a los siguientes.

Saldo de las CUFINES de la sociedad controladora al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación, en la participación consolidable a esa fecha

(+) Saldo de las CUFINES de las sociedades controladas al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de la consolidación, en la participación consolidable a esa fecha

(=) Saldo inicial de la CUFIN consolidada

Conforme al último párrafo del artículo 69 de la ley del ISR, cuando en el ejercicio se incorpore una sociedad controlada, el saldo de la CUFIN consolidada se incrementará con el saldo de la CUFIN que tenga la sociedad controlada al momento de su incorporación, considerando la participación consolidable que a esa fecha tenga la sociedad controladora en la sociedad controlada.

Capitulo 5.
La Cuenta de Utilidad Fiscal
Neta Reinvertida

Capítulo 5.

5 Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida.

5.1 Concepto.

Hasta 1998, las personas morales tenían únicamente la obligación de llevar la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

A partir de 1999 y en virtud de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones, con vigencia a partir del 1° de enero de dicho año, se adiciona el artículo 124-A de la Ley del ISR para establecer la obligación de llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida.

Esta cuenta representa el importe de las utilidades Reinvertidas por la persona moral de los ejercicios fiscales de 1999 a 2001, sobre las cuáles existe un impuesto diferido por pagar al momento en que se distribuyan dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta.

5.2 Contribuyentes obligados a llevar la CUFINRE

De acuerdo con el artículo 124-A de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, las personas morales que hubieren optado por diferir parte del impuesto en los ejercicios fiscales de 1999 a 2001, debieron llevar una CUFINRE durante los ejercicios fiscales de 1999 a 2001.

5.3 Incremento de la CUFINRE.

Conforme al primer párrafo del artículo 124-A de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, la CUFINRE se adicionaba con la UFINRE.

5.4 Reducción de la CUFINRE.

El primer párrafo del artículo 124-A de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, señalaba que la CUFINRE se debía disminuir con el importe de los conceptos siguientes que provengan de dicha cuenta:

1. El importe de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, y
2. Con las utilidades distribuidas.

5.5 Concepto de Utilidad Neta Reinvertida (UFINRE).

De conformidad con los artículos 10, tercer párrafo y 124-A tercer párrafo, de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, se consideraba Utilidad Fiscal Neta Reinvertida del ejercicio, la cantidad que resultara de efectuar las operaciones siguientes:

1° Para el ejercicio fiscal de 1999.

Resultado fiscal del ejercicio

- (-) PTU del ejercicio
- (-) Partidas no deducibles en el ejercicio (excepto artículo 25, Fracciones IX y X, vigente durante 1999 y la PTU Pagada en el ejercicio).
- (-) Utilidad proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.
- (+) Pérdida proveniente de ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

- (=) Utilidad fiscal Reinvertida del ejercicio.
- (-) ISR a la tasa del 32% sobre la utilidad fiscal Reinvertida Del ejercicio

- (=) Subtotal
- (X) Factor 0.9559

- (=) UFINRE del ejercicio.

2° Para los ejercicios fiscales de 2000 y 2001

Resultado fiscal del ejercicio

- (-) PTU del ejercicio
- (-) Partidas no deducibles en el ejercicio (excepto artículo 25, Fracciones IX y X, vigente hasta el 31/XII/2001 y la PTU pagada en el ejercicio).
- (-) Utilidad proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.
- (+) Pérdida proveniente de ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

- (=) Utilidad fiscal Reinvertida del ejercicio.
- (-) ISR a la tasa del 30% sobre la utilidad fiscal Reinvertida del ejercicio

- (=) Subtotal
- (X) Factor 0.9286

- (=) UFINRE del ejercicio.

5.6 Actualización de la CUFINRE.

Hasta el 31 de diciembre de 2001 estuvo vigente el artículo 124-A de la Ley del ISR abrogada, el cual indicaba la mecánica para la actualización de la CUFINRE al cierre de cada ejercicio y a la fecha en que se distribuyeran dividendos o utilidades provenientes de dicha cuenta, incluso por reducción de capital, tal y como se muestra a continuación:

1. Al igual que la CUFIN, al concluir cada ejercicio se actualizaba el saldo de la CUFINRE que de la misma se tenía al último día de dicho ejercicio, sin incluir la UFINRE del mismo, con base en el procedimiento siguiente:

1° Determinación del factor de actualización aplicable al saldo de la cuenta al cierre del ejercicio.

$$\begin{array}{l} \text{INPC del último mes del ejercicio} \\ (/) \text{ INPC del mes en que se efectuó la última actualización} \\ (=) \text{ Factor de actualización} \end{array} \underline{\underline{\hspace{10em}}}$$

2° Determinación del saldo de la CUFINRE, actualizado al cierre del ejercicio.

$$\begin{array}{l} \text{Saldo anterior de la CUFINRE} \\ (X) \text{ Factor de actualización} \\ (=) \text{ Saldo actualizado de la CUFINRE} \\ (+) \text{ UFINRE del ejercicio} \\ (=) \text{ Saldo actualizado de la CUFINRE al cierre del ejercicio.} \end{array} \underline{\underline{\hspace{10em}}}$$

2. Cuando se distribuyeran o se percibieran dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en el punto anterior, la actualización se efectuaba aplicando el factor de actualización siguiente:

$$\begin{array}{l} \text{INPC del mes en el que se distribuyan o se perciban} \\ \text{los dividendos o utilidades} \\ (/) \text{ INPC del mes en que se efectuó la última actualización} \\ (=) \text{ Factor de actualización} \end{array}$$

Por otra parte, el artículo quinto de las disposiciones transitorias del Reglamento de la Ley del ISR establece la mecánica para determinar y actualizar el saldo de la CUFINRE, siendo que el artículo 124-A de la Ley del ISR vigente en los ejercicios fiscales de 1999 a 2001, establecía las reglas para la determinación y actualización de dicha cuenta.

No obstante, esperamos que las autoridades fiscales aclaren esta situación.

5.7 UFINRE negativa.

A partir del 18 de octubre de 2003, en el artículo quinto de las disposiciones transitorias del reglamento de la Ley del ISR se establece una nueva mecánica para determinar el saldo de la CUFINRE, así como la inclusión de la UFINRE negativa para su cálculo, la cual se determinara de la manera siguiente:

- Resultado fiscal.
- (-) ISR pagado en los términos del segundo párrafo del artículo 10 de la Ley del ISR vigente hasta el 31/XII/2001.
- (-) Partidas no deducibles (excepto artículo 32, fracciones VIII y IX de la Ley del ISR).
- (-) PTU pagada en el ejercicio
- (=) UFINRE negativa del ejercicio

Cabe señalar que en la mecánica que contempla el artículo 124-A de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, para determinar el saldo de la mencionada cuenta, **no se establecía dicha disminución**, por lo tanto y de

acuerdo a lo citado respecto de la irretroactividad de las leyes, podríamos no aplicar lo señalado en dicho precepto.

Asimismo, en nuestra opinión, en el Reglamento de la Ley del ISR existe un error en los elementos que se deben considerar para determinar la UFINRE negativa del ejercicio, ya que se consideran los mismos elementos que intervienen en el cálculo de la Ufin negativa (cuarto párrafo del artículo 88 de la Ley del ISR).

Como se recordara en la determinación de la UFINRE del ejercicio intervenían los elementos siguientes:

1. La PTU deducible.
2. La PTU del ejercicio.
3. Las partidas no deducibles en el ejercicio, excepto fracciones IX y X del artículo 25 de la Ley del ISR, vigentes hasta el 31 de diciembre de 2001.
4. La utilidad proveniente de los ingresos percibidos de la fuente de riqueza ubicada en el extranjero y la pérdida derivada de tales ingresos.

No obstante, con la mecánica indicada en la fracción III del citado artículo quinto transitorio, se incluye como un elemento en la determinación de la UFINRE, al ISR pagado en el ejercicio; por ello, esperamos que las autoridades fiscales corrijan esta situación.

La UFINRE negativa se restara del saldo de la CUFINRE actualizada. Para estos efectos la diferencia se actualizara conforme a lo siguiente:

$$\begin{array}{l} \text{INPC de diciembre de 2001} \\ (/) \frac{\text{INPC del ultimo mes del ejercicio en el que se determino}}{\text{Factor de actualización}} \end{array}$$

El saldo de la CUFINRE que se tenga al 31 de diciembre de 2001, disminuido de la diferencia que, en su caso, se determine conforme al procedimiento antes mencionado, se actualizará conforme a lo siguiente:

$$\begin{array}{l} \text{INPC de diciembre de 2002} \\ (/) \text{ INPC de diciembre de 2001} \\ (=) \text{ Factor de actualización} \end{array}$$

Dicho saldo se disminuirá con el monto de los dividendos o utilidades actualizados que se hayan distribuido durante el ejercicio fiscal de 2002. Dichos dividendos o utilidades se actualizarán desde el mes en el que se distribuyeron y hasta el 31 de diciembre de 2002.

El saldo de la CUFINRE que se tenga al 31 de diciembre de 2002 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 disminuya dicha cuenta por la distribución de dividendos o utilidades provenientes de la misma, que efectúen los contribuyentes a partir de 2003.

- 5 Determinación y actualización del saldo de la CUFINRE conforme al Reglamento de la Ley del ISR.

De conformidad con el artículo quinto de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR, para efectos de lo dispuesto por la fracción XLV del artículo segundo de las disposiciones transitorias de dicha ley, los contribuyentes que optaron por diferir parte de dicho gravamen conforme a lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, podrán actualizar el saldo de la CUFINRE que se determine aplicando el procedimiento siguiente:

1. Determinara las utilidades fiscales netas Reinvertidas correspondientes a los ejercicios comprendidos desde el 1° de enero de 1999 o bien, desde el ejercicio de inicio de operaciones cuando este haya ocurrido después del año citado, y hasta el 31 de diciembre de 2001, conforme a las disposiciones de la Ley vigente en el mismo ejercicio.
2. A la Ufire determinada en el ejercicio de que se trate, se le restara el importe de los dividendos o utilidades distribuidos durante dicho ejercicio, conforme a lo dispuesto por la Ley del ISR vigente en el ejercicio de que se trate, cuando dichos dividendos provengan del saldo de la CUFINRE.
3. El saldo de la CUFINRE al último día de cada ejercicio, determinado conforme a los puntos anteriores, sin incluir la UFINRE del ejercicio de que se trate, se actualizara por el ejercicio comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.
4. Cuando se hayan distribuido dividendos o utilidades con posterioridad la actualización prevista en el punto 3, el saldo de la CUFINRE que se tenga a la fecha de la distribución, se actualizara por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la ultima actualización y hasta el mes en el que se hayan distribuido dichos dividendos o utilidades.
5. El saldo determinado se actualizara por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el 31 de diciembre de 2001.
6. Cuando la suma del ISR pagado en el ejercicio de que se trate, más las partidas no deducibles y, en su caso, la PTU, correspondiente al ejercicio citado, sean mayores que el resultado fiscal de dicho ejercicio, la diferencia

se restara del saldo de la CUFINRE actualizada que se tenga al 31 de diciembre de 2001.

Para estos efectos, la diferencia que se determine se actualizara por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en el que se determino y hasta el 31 de diciembre de 2001.

7. El saldo de la CUFINRE que se tenga al 31 de diciembre de 2001, disminuido de la diferencia que, en su caso, se determine, se actualizara por el periodo comprendido desde dicho mes y hasta el 31 de diciembre de 2002.
8. Dicho saldo se disminuirá con el monto de los dividendos o utilidades actualizados que se hayan distribuido durante el ejercicio de 2002.
9. Los dividendos o utilidades se actualizaran desde el mes en el que se distribuyeron y hasta el 31 de diciembre de 2002.
10. El saldo de la CUFINRE que se tenga al 31 de diciembre de 2002, se actualizara por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se disminuya dicha cuenta por la distribución de dividendos o utilidades provenientes de la misma, que efectúen los contribuyentes a partir de 2003.

Para mayor comprensión del tema analizado en este apartado, a continuación presentamos el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

- ✓ Los dividendos o utilidades se distribuyen en agosto de 2006 y provienen del saldo de la CUFINRE.
- ✓ El contribuyente opto por determinar y actualizar el saldo de la CUFINRE conforme al artículo quinto transitorio del Reglamento de la Ley.
- ✓ El contribuyente inicio operaciones antes del 1° de enero de 1999.

Datos

Del ejercicio de 1999.

Resultado fiscal	5,000
ISR pagado en el ejercicio	1,650
PTU deducible	500
PTU del ejercicio	1,300
Partidas no deducibles en el ejercicio	100
Utilidad proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.	0
Pérdida proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.	0

Del ejercicio de 2000.

Resultado fiscal	7,500
ISR pagado en el ejercicio	2,350
PTU deducible	600
PTU del ejercicio	1,800
Partidas no deducibles en el ejercicio	80
Utilidad proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.	0
Pérdida proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.	0

Del ejercicio 2001

Resultado fiscal	4,300
ISR pagado en el ejercicio	1,430
PTU deducible	800
PTU del ejercicio	1,900
Partidas no deducibles en el ejercicio	1,800
Utilidad proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.	0
Pérdida proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.	0
Dividendos o utilidades distribuidos en junio de 2001	
Provenientes del saldo de la CUFINRE	1,200

Del ejercicio de 2002.

UFINRE del ejercicio	0
Dividendos o utilidades distribuidos en febrero de 2002, provenientes del saldo de la CUFINRE	800

Del ejercicio de 2005

UFINRE del ejercicio	0
Dividendos o utilidades distribuidos en abril de 2005, provenientes del saldo de la CUFINRE	1,400

Del ejercicio de 2006

UFINRE del ejercicio	0
Dividendos o utilidades distribuidos en agosto de 2006, provenientes del saldo de la CUFINRE	1,500

Desarrollo

1° determinación de la UFINRE del ejercicio.

a) De 1999

	Resultado fiscal	5000
(+)	PTU deducible	500
(-)	PTU del ejercicio	1300
(-)	Partidas no deducibles en el ejercicio (excepto artículo 25 fracción IX y X, de la LISR vigente hasta el 31/XII/2001	100
(-)	Utilidad proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero	0
(=)	Utilidad fiscal Reinvertida del ejercicio	4,100
(-)	ISR a la tasa del 32% sobre la utilidad fiscal Reinvertida del ejercicio	1,312
(=)	Subtotal	2,788
(X)	Factor	0.9559
(=)	UFINRE del ejercicio	2,665

b) De 2000

	Resultado fiscal	7,500
(+)	PTU deducible	600
(-)	PTU del ejercicio	1800
(-)	Partidas no deducibles en el ejercicio (excepto artículo 25 fracción IX y X, de la LISR vigente hasta el 31/XII/2001	80
(-)	Utilidad proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero	0
(+)	Pérdida proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riquezas ubicada en el extranjero	0
(=)	Utilidad fiscal Reinvertida del ejercicio	6,220
(-)	ISR a la tasa del 30% sobre la utilidad fiscal Reinvertida del ejercicio	1,866
(=)	Subtotal	4,354
(X)	Factor	0.9286
(=)	UFINRE del ejercicio	4,043

c) De 2001

	Resultado fiscal	4,300
(+)	PTU deducible	800
(-)	PTU del ejercicio	1,900
(-)	Partidas no deducibles en el ejercicio (excepto artículo 25 fracción IX y X, de la LISR vigente hasta el 31/XII/2001	1,800
(-)	Utilidad proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero	0
(+)	Pérdida proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riquezas ubicada en el extranjero	0
(=)	Utilidad fiscal Reinvertida del ejercicio	<u>1,400</u>
(-)	ISR a la tasa del 30% sobre la utilidad fiscal Reinvertida del ejercicio	<u>420</u>
(=)	Subtotal	980
(X)	Factor	0.9286
(=)	UFINRE del ejercicio	<u><u>910</u></u>

2° Determinación del factor para actualizar el saldo inicial de la CUFINRE, generado en 1999, al cierre del ejercicio de 2000.

	INPC del ultimo mes del ejercicio (diciembre de 2000)	93.248
(/)	INPC del mes en que se efectuó la ultima actualización (diciembre de 1999)	<u>85.581</u>
(=)	Factor de actualización	<u><u>1.0895</u></u>

3° Actualización del saldo inicial de la CUFINRE, generado en 1999, al cierre del ejercicio de 2000.

	Saldo inicial del la CUFINRE, generado en 1999	2,665
(x)	Factor de actualización	<u>1.0895</u>
(=)	Saldo inicial de la CUFINRE generado en 1999 actualizado al cierre del ejercicio de 2000	<u><u>2,904</u></u>

4° Determinación del nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado al cierre del ejercicio de 2000.

	Saldo inicial de la CUFINRE, generado en 1999 actualizado al cierre del ejercicio de 2000	2,904
(+)	UFINRE del ejercicio de 2000	<u>4,043</u>
(=)	Nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado al cierre del ejercicio de 2000	<u><u>6,947</u></u>

5° Determinación del factor para actualizar el saldo de la CUFINRE a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta.

	INPC del mes en que se distribuyeron los dividendos o utilidades (junio de 2001)	95.215
(/)	INPC del mes en que se efectuó la última actualización (diciembre de 2000)	<u>93.248</u>
(=)	Factor de actualización	<u><u>1.0210</u></u>

6° Actualización del saldo de la CUFINRE a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (junio de 2001).

	Nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado al cierre del ejercicio de 2000	6,947
(x)	Factor de actualización	<u>1,0210</u>
(=)	Saldo de la CUFINRE, actualizado a junio de 2001	<u><u>7,093</u></u>

7° Determinación del nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (junio de 2001).

	Saldo de la CUFINRE, actualizado a junio de 2001	7,093
(-)	Dividendos distribuidos	<u>1,200</u>
(=)	Nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado a junio de 2001	<u><u>5,893</u></u>

8° Determinación del factor para actualizar el saldo de la CUFINRE al cierre del ejercicio de 2001.

	INPC del ultimo mes del ejercicio (diciembre de 2001)	97.354
(/)	INPC del mes en que se efectuó la ultima actualización (junio de 2001)	<u>95.215</u>
(=)	Factor de actualización	<u><u>1.0224</u></u>

9° Actualización del saldo de la CUFINRE al cierre del ejercicio de 2001.

	Nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado a junio de 2001	5,893	
(x)	Factor de actualización	<u>1.0224</u>	
(=)	Saldo de la CUFINRE, actualizado al cierre del ejercicio 2001	<u>6,025</u>	
(+)	Ufinre del ejercicio	910	
(=)	Saldo de Cufinre al cierre del ejercicio 2001	<table border="1"><tr><td>6,935</td></tr></table>	6,935
6,935			

10° Determinación del factor para actualizar el saldo de la CUFINRE a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (febrero de 2002).

	INPC de febrero de 2002	98.1900
(/)	INPC del mes en que se efectuó la ultima actualización (diciembre de 2001)	<u>97.3540</u>
(=)	Factor de actualización	<u><u>1.0085</u></u>

	Saldo de la CUFINRE, actualizado al 31 de diciembre de 2001	6,935
(x)	Factor de actualización	<u>1.0085</u>
(=)	Saldo de la CUFINRE, actualizado al Mes de febrero del ejercicio de 2002.	<u><u>6,994</u></u>

	Saldo de la CUFINRE, actualizado a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (febrero de 2002)	6,994
(-)	Dividendos o utilidades distribuidos en abril de 2005,	

	provenientes del saldo de la CUFINRE	<u>800</u>
(=)	Nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (abril de 2005)	<u>6,194</u>

11° Actualización del saldo de la CUFINRE al cierre del ejercicio de 2002.

	INPC de diciembre de 2002	102.904
(/)	INPC del mes en que se efectuó la última actualización (febrero de 2002)	<u>98.190</u>
(=)	Factor de actualización	<u>1.0480</u>

	Saldo de la CUFINRE, actualizado al 31 de diciembre de 2002	6,194
(x)	Factor de actualización	<u>1.0480</u>
(=)	Saldo de la CUFINRE, actualizado al Mes de febrero del ejercicio de 2002.	<u>6,491</u>

Nota. Cabe señalar que el procedimiento que marca la ley del ISR para actualizar el saldo de la Cufinre, es al cierre de cada ejercicio y en el momento en que se distribuyan los dividendos, sin embargo para efectos prácticos en este ejercicio se actualizara únicamente cuando se distribuyeron los dividendos.

12° Determinación del factor para actualizar el saldo de la CUFINRE a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (abril de 2005).

	INPC del mes en que se distribuyeron los dividendos o utilidades (abril de 2005)	113.842
(/)	INPC del mes en que se efectuó la última actualización (diciembre de 2002)	<u>102.904</u>
(=)	Factor de actualización	<u>1.1062</u>

13° Actualización del saldo de la CUFINRE a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (abril de 2005)

	Nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado al 31 de diciembre de 2002.	6,491
(x)	Factor de actualización	<u>1.1062</u>
(=)	Saldo de la CUFINRE, actualizado a abril de 2005	<u><u>7180</u></u>

14° Determinación del nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (abril de 2005).

	Saldo de la CUFINRE, actualizado a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (abril de 2005)	7,180
(-)	Dividendos o utilidades distribuidos en abril de 2005, provenientes del saldo de la CUFINRE	<u>1,400</u>
(=)	Nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (abril de 2005)	<u><u>5,780</u></u>

15. Determinación del factor para actualizar el saldo de la CUFINRE a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (agosto de 2006).

	INPC del mes en que se distribuyeron los dividendos o utilidades (agosto de 2006)	117.380
(/)	INPC del mes en que se efectuó la ultima actualización (abril de 2005)	<u>113.842</u>
(=)	Factor de actualización	<u><u>1.0310</u></u>

16. Actualización del saldo de la CUFINRE a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (agosto de 2006).

	Nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado a abril de 2005	5,780
(x)	Factor de actualización	<u>1.0310</u>
(=)	Saldo de la CUFINRE, actualizado a agosto de 2006	<u><u>5,959</u></u>

25. Determinación del nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (agosto de 2006).

	Saldo de la CUFINRE, actualizado a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (agosto de 2006)	5,959
(-)	Dividendos o utilidades distribuidos en agosto de 2006, provenientes del saldo de dicha cuenta.	<u>1,500</u>
(=)	Nuevo saldo de la CUFINRE, actualizado a la fecha en que se distribuyen dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta (agosto de 2006)	<u><u>4,459</u></u>

Comentarios.

Se ilustra la mecánica que establece el artículo quinto transitorio del nuevo Reglamento de la Ley del ISR (DOF 17/X/2003), para determinar y actualizar el saldo de la CUFINRE de las personas morales que optaron por diferir parte del impuesto de los ejercicios de 1999 a 2001.

Al respecto, cabe destacar lo siguiente:

1. En nuestra opinión, hubiera sido mas fácil considerar como saldo inicial de la CUFINRE, el saldo que de dicha cuenta se hubiera determinado al 31 de diciembre de 2001, conforme al artículo 124-A de la Ley del ISR vigente hasta dicha fecha y, a partir del 1° de enero de 2002, actualizar el saldo de dicha cuenta al cierre de cada ejercicio y a la fecha en que se distribuyan dividendos o utilidades provenientes del saldo de la citada cuenta. Esto, en tanto se agotara el saldo de la referida cuenta.

2. La fracción III del artículo transitorio del nuevo Reglamento de la Ley del ISR establece que puede determinarse una UFINRE negativa. No obstante, cabe señalar que en la mecánica que contemplaba el artículo 124-A de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, para determinar el saldo de la mencionada cuenta, no se establecía dicha disminución.

Al respecto, en nuestra opinión, existe un error en los elementos que se consideraron para determinar la UFINRE negativa del ejercicio, ya que se consideraron los mismos elementos que intervienen en el cálculo de la Ufin negativa del ejercicio (cuarto párrafo del artículo 88 de la Ley del ISR), siendo que en la determinación de la Utilidad Fiscal Reinvertida del ejercicio intervenían otros elementos como son: la PTU deducible del ejercicio, la utilidad proveniente de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero y la pérdida derivada de tales ingresos. Además, no intervenía el ISR pagado en el ejercicio. Con la mecánica que indica la fracción III del citado artículo quinto transitorio, se puede llegar al absurdo de obtener, en un mismo ejercicio, UFINRE positiva y negativa. A nuestro juicio, esto último no es posible, por lo que esperamos que las autoridades fiscales corrijan esta situación.

5.8 Modificación del Resultado Fiscal.

Conforme al penúltimo párrafo del artículo 124-A de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la UFINRE determinada, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse del saldo de la CUFINRE que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria.

Así mismo, el importe de la reducción se actualizara por los mismos periodos en que se actualizo la UFINRE del ejercicio de que se trate.

Si el saldo de la CUFINRE es menor que el importe actualizado de la reducción, el remanente se disminuirá, en su caso, del saldo de la CUFIN que se tenga a la fecha mencionada.

Cuando el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de ambas cuentas a la fecha de presentación de la declaración referida, deberá pagarse, en la misma declaración, el ISR que resulte de aplicar el procedimiento siguiente:

1° para el ejercicio fiscal de 1999.

Diferencia entre la reducción de la UFINRE y el saldo de la CUFIN y la CUFINRE

(x)	Factor de 1.5385	<hr/>
(=)	Base a la que se le aplicara la tasa del impuesto	
(x)	Tasa del impuesto, 3%	<hr/>
(=)	ISR correspondiente a la diferencia	<hr/> <hr/>

2° Para los ejercicios fiscales de 2000 y 2001.

Diferencia entre la reducción de la UFINRE y el saldo de la CUFIN y la CUFINRE

(x)	Factor de 1.5385	<hr/>
(=)	Base a la que se le aplicara la tasa del impuesto	
(x)	Tasa del impuesto, 5%	<hr/>
(=)	ISR correspondiente a la diferencia	<hr/> <hr/>

Ejemplo.

1° para el ejercicio fiscal de 1999.

Diferencia entre la reducción de la UFINRE y el saldo de la CUFIN y la CUFINRE	1,200
(x) <u>Factor de 1.5385</u>	<u>1.5385</u>
(=) Base a la que se le aplicara la tasa del impuesto	1,846
(x) <u>Tasa del impuesto, 3%</u>	<u>3.0%</u>
(=) <u>ISR correspondiente a la diferencia</u>	<u>55</u>

2° Para los ejercicios fiscales de 2000 y 2001.

Diferencia entre la reducción de la UFINRE y el saldo de la CUFIN y la CUFINRE	800
(x) <u>Factor de 1.5385</u>	<u>1.5385</u>
(=) Base a la que se le aplicara la tasa del impuesto	1,231
(x) <u>Tasa del impuesto, 5%</u>	<u>5.0%</u>
(=) <u>ISR correspondiente a la diferencia</u>	<u>62</u>

5.9 Transmisión del saldo de la CUFINRE.

El último párrafo del artículo 124-A de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, establecía que el saldo de la CUFINRE únicamente podía transmitirse a otra sociedad mediante fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se efectuara la participación del capital con motivo de la escisión.

Capítulo 6.

Cuenta de Capital de Aportación

Capítulo 6.

6 Cuenta de Capital de Aportación.

6.1 Concepto.

Esta cuenta constituye el valor presente de las cantidades aportadas por los socios, para ser consideradas en el caso de reducción de capital o liquidación de la sociedad, a efecto de determinar la existencia o no de dividendos en dicha reducción o liquidación.

6.2 Contribuyentes obligados a llevar la Cuca.

Conforme al décimo primer párrafo del artículo 89 de la Ley del ISR, las personas morales deberán llevar una Cuca.

6.3 Incremento de la Cuca.

El décimo primer párrafo del artículo 89 de la Ley del ISR establece que la Cuca se incrementa con los conceptos siguientes:

- Las aportaciones de capital.
- Las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas.

6.4 Reducciones de la Cuca.

Según el décimo primer párrafo del artículo 89 de la Ley del ISR, la Cuca se disminuirá con las reducciones del capital que se efectúen.

6.5 Conceptos que no deberán incluirse en la Cuca.

De conformidad con el décimo primer párrafo del artículo 89 de la Ley del ISR, los conceptos que a continuación se enlistan no se incluirán en la Cuca.

1. La reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la persona moral.
2. Las reinversiones de dividendos o utilidades en aumento de capital social de las personas que los distribuyen, realizadas estas dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

Los conceptos correspondientes a aumentos de capital, se adicionaran a la Cuca 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.

6.6 Actualización de la Cuca.

Conforme al décimo segundo párrafo del artículo 89 de la Ley del ISR, el saldo de la Cuca que se tenga al día del cierre de cada ejercicio, se actualizara con el factor siguiente:

	INPC del mes del cierre del ejercicio	
(/)	INPC del mes en que se efectuó la última actualización	
(=)	<u>Factor de actualización</u>	

Ejemplo:

Determinación del saldo actualizado al 31 de diciembre de 2005, de la Cuca de una persona moral del régimen general de la Ley del ISR.

Datos

Saldo de la Cuca a la fecha de la última actualización	120,635
Fecha de la última actualización	Noviembre de 2006
INPC de diciembre de 2006	121.015
INPC de noviembre de 2006	120.319

Desarrollo

1° Determinación del factor de actualización

INPC del mes del cierre del ejercicio (Diciembre 2006)	121.015
(/) INPC del mes en que se efectuó la última actualización (noviembre de 2006)	<u>120.319</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0057</u></u>

2° Determinación del saldo de la Cuca.

Saldo anterior de la Cuca.	120,635
(X) Factor de actualización	<u>1.0057</u>
(=) Saldo actualizado de la Cuca al cierre del ejercicio	<u><u>121.323</u></u>

Cuando se efectúen aportaciones de capital con posterioridad a la actualización prevista con anterioridad, el saldo de la Cuca que se tenga a esa fecha se actualizará con el factor siguiente:

- INPC del mes en que se pague la aportación
- (/) INPC del mes en que se efectuó la última actualización
- (=) Factor de actualización

Ejemplo:

Determinación del saldo actualizado de la Cuca, de una persona moral del régimen general de la Ley del ISR que recibe aportaciones en efectivo de sus socios en mayo de 2006.

Datos

Fecha de la última actualización	Diciembre de 2005
Saldo de la Cuca a la fecha de la última actualización	95,314
Aportaciones pagadas en efectivo por los socios	35,000
Fecha de pago de las aportaciones	Mayo de 2006
INPC de mayo de 2006	116.958
INPC de diciembre de 2005	116.301

Desarrollo

1° Determinación del factor de actualización

	INPC del mes en que se pague la aportación (mayo de 2006)	116.958
(/)	INPC del mes en que se efectuó la última actualización (Diciembre de 2005)	<u>116.301</u>
(=)	Factor de actualización	<u>1.0056</u>

2° Actualización del saldo de la Cuca

	Saldo anterior de la Cuca	95,314
(X)	<u>Factor de actualización</u>	1.0056
(=)	Saldo anterior de la Cuca actualizado	95,848

3° Determinación del saldo actualizado de la Cuca.

	Saldo anterior de la Cuca actualizado	95,848
(+)	<u>Aportaciones pagadas por los socios</u>	35,000
(=)	Saldo actualizado de la Cuca	130.848

Cuando se efectúen reducciones de capital, con posterioridad al día del cierre de cada ejercicio, el saldo de la Cuca que se tenga a esa fecha se actualizara con el factor siguiente:

	INPC del mes en que se pague el reembolso	
(/)	INPC del mes en que se efectuó la ultima actualización	
(=)	<u>Factor de actualización</u>	

Ejemplo:

Determinación del saldo actualizado de la Cuca, de una persona moral del régimen general de la Ley del ISR que reembolsa capital de aportación en noviembre de 2006.

Datos

Saldo de la Cuca a la fecha de la ultima actualización	131,162
Fecha de la ultima actualización	mayo de 2005
Reembolso de capital de aportación	15,000
Fecha de pago del reembolso	noviembre 2006
INPC de noviembre de 2006	120.319
INPC de mayo de 2005	113.556

Desarrollo

1° Determinación del factor de actualización

	INPC del mes en que se pague el reembolso (noviembre de 2006)	120.319
(/)	INPC del mes en que se efectuó la última actualización (mayo de 2006)	113.556
(=)	<u>Factor de actualización</u>	1.0595

2° Actualización del saldo de la Cuca a la fecha del reembolso

	Saldo anterior de la Cuca.	131,162
(X)	<u>Factor de actualización</u>	1.0595
(=)	Saldo anterior de la Cuca actualizado	143,844

3° Determinación del saldo actualizado de la Cuca.

	Saldo anterior de la Cuca actualizado	143,844
(-)	<u>Reembolso pagado de capital de aportación</u>	15,000
(=)	Saldo actualizado de la Cuca	128,844

6.7 Saldo inicial de la CUCA.

De conformidad con el artículo sexto transitorio del Reglamento de la Ley del ISR, para efectos del artículo 89 de dicha ley, los contribuyentes que hubieran iniciado sus actividades antes del 1° de enero de 2002, podrán considerar como saldo inicial de la Cuca, el saldo que de dicha cuenta hubieren

determinado al 31 de diciembre de 2001, conforme al artículo 120 de la ley vigente en la fecha anteriormente mencionada.

6.8 Saldo de la Cuca cuando ocurra una fusión o una escisión.

Conforme al décimo tercer párrafo del artículo 89 de la Ley del ISR, cuando ocurra una fusión o una escisión de sociedades, el saldo de la Cuca deberá transmitirse a las sociedades que surjan o que subsistan con motivo de dichos actos, según corresponda.

En el caso de fusión de sociedades, no se tomara en consideración el saldo de la Cuca de las sociedades fusionadas, en la proporción en la que las acciones de dichas sociedades que sean propiedad de las que subsistan al momento de la fusión, representen respecto del total de sus acciones.

Así mismo, cuando subsista la sociedad tenedora de las acciones de la sociedad que desaparece, el saldo de la Cuca de la sociedad que subsista será el monto que resulte de sumar al saldo de la Cuca que la sociedad que subsista tenía antes de la fusión, el monto del saldo de la Cuca que corresponda a otros accionistas de la sociedad que desaparezca en la misma fecha, distintos de la sociedad fusionante.

Por otra parte, cuando la sociedad que subsista de la fusión sea aquella cuyas acciones fueron poseídas por una sociedad fusionada, el monto de la Cuca de la sociedad que subsista será el que tenía la sociedad fusionada antes de la fusión, adicionado con el monto que resulte de multiplicar el saldo de la Cuca que tenía la sociedad fusionante antes de la fusión, por la participación accionaría que tenía en dicha sociedad y en la misma fecha otros accionistas distintos de la sociedad fusionada.

En el caso de escisión de sociedades, el saldo de la Cuca se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se divide el capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

Para mayor comprensión de lo dispuesto en los párrafos anteriores, a continuación presentamos el ejemplo siguiente:

Ejemplo:

El capital social de la empresa Beta se integra de la siguiente manera:

- ✓ La empresa Alfa es poseedora del 70% de las acciones y,
- ✓ El 30% restante le pertenece a personas físicas.

El 30 de septiembre de 2006, las empresas Alfa y Beta deciden fusionarse subsistiendo la empresa Alfa.

Datos

Empresa Alfa

Saldo de la Cuca 635,000

Empresa Beta

Saldo de la Cuca 475,000

Desarrollo

1° Determinación del monto de la Cuca que no deberá considerarse en la fusión, por tener la empresa Alfa participación accionaria en la empresa Beta.

	Saldo de la Cuca.	475,000
(X)	<u>Porcentaje de posesión de las acciones</u>	70%
(=)	Monto de la Cuca que no deberá considerarse en la fusión, por tener la empresa Alfa participación accionaria en la empresa Beta.	332,500

2° Determinación del nuevo saldo de la Cuca de la sociedad fusionante.

	Saldo de la Cuca de la empresa Alfa	635,000
(+)	<u>30% propiedad de otros accionistas de la sociedad</u>	142,500
(=)	Nuevo saldo de la Cuca de la sociedad fusionante	777,500

Comentarios.

En caso de fusión de sociedades por incorporación o por absorción en la que son accionistas entre ellas, se obtiene como resultado un saldo en la Cuca de la sociedad fusionante mayor al efectivamente aportado, debido a que se incrementa dicho saldo con el saldo de la Cuca propiedad de otros accionistas de la sociedad fusionada que desaparece con motivo de la fusión.

Tratándose de fusión de sociedades por incorporación o por absorción en las que no son accionistas entre dichas sociedades, el saldo de la Cuca de la sociedad fusionada pasa a formar parte del saldo de la Cuca de la sociedad fusionante que subsiste. Lo anterior trae como resultado que con motivo de la fusión de sociedades se incrementa el saldo de la Cuca de la sociedad fusionante con la suma del saldo total de la sociedad fusionada.

En el caso de fusión por integración, el saldo inicial de la Cuca de la sociedad que surge con motivo de la fusión, se forma con la suma de los saldos de la Cuca de las sociedades fusionadas que desaparecen.

Conforme al antepenúltimo párrafo del artículo 89 de la Ley del ISR, cuando una persona moral hubiera aumentado su capital dentro de un periodo de dos años anterior a la fecha en la que se efectuó la reducción del mismo y este de origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, dicha persona moral calculará la ganancia que hubiera

correspondido a los tenedores de las mismas de haberlas enajenando, conforme al artículo 24 de la Ley del ISR, considerando para estos efectos como ingreso obtenido por acciones, el reembolso por acción.

Cuando la persona moral se fusione dentro del plazo de dos años antes referido y posteriormente la persona moral que subsista o surja con motivo de la fusión reduzca su capital dando origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, la sociedad referida calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las acciones de haberlas enajenado. En el caso de que esta ganancia resulte mayor que la utilidad distribuida determinada conforme a las fracciones I y II del artículo 89 de la Ley del ISR, dicha ganancia se considerara como utilidad distribuida.

Al respecto, el artículo 100 del Reglamento de la Ley del ISR señala que los contribuyentes podrán no aplicar lo anterior, siempre que el aumento del capital efectuado durante el periodo de dos años anteriores a la fecha en la que se realice la reducción de capital de que se trate, provenga de aportaciones efectivamente pagadas por todos los accionistas y no de capitalizaciones y que los reembolsos por reducción de capital se pague a todos los accionistas que hayan efectuado las aportaciones mencionadas en la misma proporción en la que hayan efectuado dichas aportaciones. Para estos efectos se considerara en forma acumulada, los montos de las aportaciones y de las reducciones de capital efectuadas en los dos últimos años.

6.9 Casos en que la compra de acciones por la propia sociedad emisora existen utilidades distribuidas por reducción de capital.

De conformidad con el artículo 89 de la Ley del ISR, se entenderá que también existen utilidades distribuidas por reducción de capital en los siguientes casos:

1. Tratándose de la compra de acciones efectuadas por la propia sociedad emisora con carga a su capital social o a la reserva para adquisición de acciones propias. Dichas sociedades no consideran utilidades distribuidas, las compras de acciones propias que sumadas a las que hubiesen comprado previamente no excedan del 5% de la totalidad de sus acciones liberadas, y siempre que se recoloquen dentro de un plazo máximo de un año contando a partir del día de la compra. En el caso de que la adquisición de acciones propias se haga con recursos que se obtengan a través de la emisión de obligaciones convertibles en acciones, el plazo será el de la emisión de dichas obligaciones. Lo anterior no será aplicable tratándose de sociedades de inversión de renta variable por la compra de acciones que estas efectúen a sus integrantes o accionistas.

Para efectos de lo anterior, la utilidad distribuida será la cantidad que se obtenga de realizar la operación siguiente:

	Monto que se pague por la adquisición de cada una de las acciones
(-)	Saldo de la Cuca por acción, a la fecha en la que se compran las acciones.
(=)	Resultado
(X)	Número de acciones compradas
(=)	<u>Utilidad distribuida.</u>

A dicha utilidad se les podrá disminuir, en su caso, el saldo de la CUFIN de la sociedad emisora. El monto del saldo de la CUFIN y el saldo de la Cuca que de disminuyan, se restaran de los saldos de las referidas cuentas que se tengan a la fecha de la compra de acciones por la propia sociedad emisora.

Cuando la utilidad distribuida determinada no provenga de la CUFIN, la sociedad emisora deberá determinar y enterar el impuesto que corresponda en los términos señalados para la utilidad distribuida gravable total.

Al respecto, el artículo 96 del Reglamento de la Ley del ISR establece que los contribuyentes consideraran como capital contable para los efectos de la determinación de la utilidad distribuida, el que se obtenga de efectuar la operación siguiente:

- Capital contable mostrado en los estados financieros aprobados por la asamblea de accionistas al cierre del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se efectúe la compra
- (+) Aportaciones de capital
- (+) Utilidades obtenidas
- (-) Utilidades distribuidas
- (-) Reembolsos de capital efectuados hasta el mes de compra
- (=) Capital contable base para determinar la utilidad distribuida.

Las partidas antes mencionadas se actualizarán hasta el mes de compra de las acciones.

Asimismo, en dicho precepto se señala que la sociedad emisora de las acciones deberá llevar un registro de compra y recolocación de acciones propias para determinar el 5% de la totalidad de sus acciones liberadas, en el que registren:

- Las acciones propias compradas;
- Su recolocación o la cancelación;
- Indicando el número y el precio de compra o recolocación de las mismas;

- Fecha en que fueron compradas, recolocadas o canceladas.

Las sociedades emisoras consideraran que las acciones compradas en primer termino son las primeras que se recolocan.

El límite de 5% de la totalidad de sus acciones liberadas se definirá considerando el saldo de las acciones compradas que se tenga en cada momento.

En caso de exceder el límite o plazo de tenencia establecido para no considerar utilidades distribuidas, para determinar dichas utilidades se considerara la totalidad de las acciones compradas por la propia emisora.

2. La adquisición que una sociedad realice de las acciones emitidas por otra sociedad que a su vez sea tenedora directa o indirecta de las acciones de la sociedad adquirente. En este caso, se considerara que la sociedad emisora de las acciones que sean adquiridas es la que reduce su capital. Para estos efectos, el monto del reembolso será la cantidad que se pague por la adquisición de la acción.

6.10 Otras consideraciones.

El artículo 89 de la Ley del ISR establece que lo dispuesto en el, también será aplicable tratándose de liquidación de personas morales.

Asimismo, lo dispuesto en el mencionado precepto será aplicable, indistintamente, al reembolso, a la amortización o a la reducción de capital, independientemente de que haya o no cancelación de acciones.

Capitulo 7.

Dividendos

Capítulo 7.

7. Dividendos.

7.1 Concepto.

El dividendo, sin duda, representa el derecho más importante que tienen los inversionistas en la recuperación de sus aportaciones de carácter patrimonial en una Sociedad Mercantil. Este derecho se origina desde el momento en que el órgano máximo de estas sociedades, mediante asamblea extraordinaria de accionistas, decreta la distribución de utilidades, previa aprobación en asamblea ordinaria de los estados financieros de la Cía. (preferentemente dictaminados) o cuando lo disponen los Estatutos de la Sociedad. La distribución de estas utilidades puede hacerse de manera proporcional o como lo establezcan dichos estatutos.

Con base en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Utilidades Aprobadas de Ejercicios Anteriores son susceptibles de distribuirse entre los accionistas que, dicho sea de paso, solo tienen derecho a percibir los titulares de las acciones.

Sin embargo, dado que el ISR causado por la distribución de utilidades repercute en las finanzas de la empresa, frecuentemente los inversionistas encuentran la forma más fácil de recuperar sus aportaciones mediante la comprobación de gastos o adquisición de deudas de la empresa en beneficio personal del accionista, obteniendo a través de estas operaciones la liquidez y bienes de manera inmediata. Recordemos que algunas de las posibilidades comunes previstas por la Ley de Impuesto Sobre la Renta para que los socios o accionistas de las empresas obtengan recursos son las siguientes:

- 1) Decreto de dividendos.
- 2) Reembolsos de capital.
- 3) Enajenación de acciones.

Es importante, tener en consideración que los dividendos o utilidades distribuidos, podrán provenir o no de la CUFIN ó CUFINRE para determinar si causan o no el ISR correspondiente.

7.2 Dividendos por Reducciones y Liquidaciones de Capital.

Las personas morales que reduzcan o liquiden su capital deberán considerar los saldos que tengan por acción de la Cuca, Cufinre y Cufin, para conocer por cuales utilidades o dividendos deberá o no pagar el ISR.

7.3 Determinación de las Utilidades Distribuidas.

Conforme al primer párrafo del artículo 89 de la Ley del ISR, las personas morales residentes en México que reduzcan su capital determinaran la utilidad distribuida conforme a lo siguiente:

A .Utilidad distribuida.

1. Se determinara el dividendo por acción.

Reembolso por acción	
(-) <u>Capital de aportación por acción actualizado</u>	
(=) <u><u>Dividendos por acción</u></u>	

Existe dividendo por acción cuando el reembolso por acción es mayor que el capital de aportación por acción actualizado.

El primer párrafo del artículo 99 del Reglamento de la Ley del ISR establece que cuando el reembolso por acción sea menor que la Cuca por acción, para determinar la utilidad distribuida por reducción de capital, los contribuyentes podrán disminuir del reembolso por acción, el saldo de la Cuca por acción, sin que el monto disminuido por dicho concepto exceda del importe total del reembolso por acción.

Mediante el último párrafo de la fracción I del artículo 89 de la Ley del ISR, se establece que para determinar el monto del saldo de la Cuca por acción, se estará a lo siguiente:

$$\begin{array}{r} \text{Saldo de la Cuca a la fecha en que se pague el reembolso} \\ (/) \text{ Total de acciones de la misma persona existentes a la} \\ \text{ misma fecha, incluyendo las correspondientes a la} \\ \text{ reinversion o a la capitalización de utilidades, o de cualquier} \\ \text{ otro concepto que integre el capital contable de la misma.} \\ \hline (=) \text{ Cuca por acción} \\ \hline \hline \end{array}$$

2. Determinación de la utilidad distribuida gravada total

$$\begin{array}{r} \text{Dividendo por acción} \\ (x) \text{ Numero de acciones reembolsadas} \\ \hline (=) \text{ Utilidad distribuida gravada total.} \\ \hline \hline \end{array}$$

La utilidad distribuida gravada total podrá provenir de la CUFIN hasta por la parte que el saldo de dicha cuenta le corresponda al número de acciones que se reembolsan. El monto que de la CUFIN le corresponda a las acciones señaladas, se disminuirá del saldo de dicha cuenta a la fecha en la que se pago el reembolso.

Al respecto, el segundo párrafo del artículo 99 del Reglamento de la Ley del ISR señala que cuando las utilidades distribuidas por reducción de capital provengan de la CUFIN, los contribuyentes podrán disminuir de la utilidad distribuida gravada total, el saldo de la CUFIN por acción, sin que el monto disminuido por dicho concepto, por las acciones reembolsadas o consideradas para la reducción de capital, exceda de la utilidad distribuida determinada.

Por otra parte, el artículo 10 del citado Reglamento indica que las personas morales cuyo capital social este representado por partes sociales, podrán determinar el monto que de la CUFIN y de la Cuca que le corresponda al numero de partes sociales que se reembolsan, en la proporción que represente el valor de cada una de dichas partes sociales en su capital social.

Asimismo, tratándose de una asociación en participación, para determinar el monto de la CUFIN y de la Cuca que le corresponda a las aportaciones reembolsadas al asociante o a los asociados, se considerara la proporción que de las utilidades les corresponda a cada uno de ellos en los términos del contrato respectivo.

3. Determinación del ISR de la Utilidad Distribuida Gravada.

Conforme al cuarto párrafo de la fracción I del artículo 89 de la Ley del ISR, cuando la utilidad distribuida no provenga de la CUFIN, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda aplicando a dicha utilidad la tasa del 28% (29% para 2006). Para estos efectos, el monto de la utilidad distribuida deberá incluir el ISR que le corresponda a la misma. Para determinar el ISR que corresponda a dicha utilidad, se multiplicara la misma por el factor de 1.3889 (1.4085 para 2006) y al resultado se le aplicará la tasa de 28% (29% para 2006).

Asimismo, la fracción XLV del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR para 2002 establece que el saldo de la CUFIN solo podrá disminuirse una vez que se hubiera agotado el saldo de la CUFINRE que hubiesen constituido los contribuyentes conforme al artículo 124-A de la Ley del ISR abrogada.

Los dividendos o utilidades que distribuyan las personas morales o establecimientos permanentes provenientes del saldo de la CUFINRE que hubiesen constituido con anterioridad al 1° de enero de 2002, pagarán el impuesto que se hubiera diferido, aplicando la tasa de 3 o 5%, según se trate de utilidades generadas en 1999 o en 2000 y 2001. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el ISR que se deba pagar. Para determinar el ISR que debe adicionarse a los dividendos o utilidades, estos deberán multiplicarse por el factor de 1.5385, al resultado se le aplicará la tasa que corresponda. Este impuesto se pagará conjuntamente con el pago provisional correspondiente al mes en que se haya distribuido el dividendo o utilidad de que se trate.

Para mayor comprensión sobre este punto se resume el cuadro siguiente:

	Proveniente de Cufinre 1999	Proveniente de Cufinre 2000 y 2001	Proveniente de Cufin	No provenientes de Cufin ni Cufinre	Total
Utilidad distribuida gravada por acción					
(*) Numero de acciones que se reembolso					
(=) Utilidad distribuida gravada total					
(*) Factor de piramidacion	1.5385	1.5385	0	1.4286	
(=) Cantidad gravada total					
(*) Tasa del ISR	3%	5%	0%	30%	
(=) ISR por enterar					

B. Utilidad Distribuida Gravable Adicional.

De conformidad con la fracción II del artículo 89 de la Ley del ISR, Las personas morales que reduzcan su capital, adicionalmente consideraran dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de efectuar el procedimiento siguiente:

1. Determinación del importe máximo de utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 89 de la Ley del ISR.

	Capital contable actualizado a la fecha de la reducción
(-)	Saldo de la Cuca a la fecha de la reducción.
(=)	<u>Importe máximo de utilidades distribuidas para efectos de</u> <u>la fracción II, artículo 89, LISR</u>

El capital contable que deberá considerarse para el cálculo antes mencionado será el que se muestre en el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la reducción de capital.

Al respecto, el segundo párrafo del artículo 89 de la Ley del ISR señala que el capital contable deberá actualizarse conforme a los principios generalmente aceptados, cuando la persona utilice dichos principios para integrar su contabilidad; en caso contrario, el capital contable se deberá actualizar conforme a las reglas de carácter general que para el efecto expida el SAT.

A este respecto, el artículo 95 del Reglamento de la Ley del ISR establece que el capital contable se actualizara adicionándole los conceptos siguientes:

- a) El monto de la actualización de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios.

El monto de la actualización se obtendrá restando el valor de los activos actualizados, del valor de los mismos sin actualizar.

Dicha actualización se efectuara conforme al procedimiento establecido en el artículo 3° de la Ley del IA, considerando como el mes más reciente del periodo de actualización, el que corresponda a la fecha en que se efectuó la disminución del capital.

- b) El valor de las acciones propiedad del contribuyentes que hayan sido emitidas por personas morales residentes en México.

El valor de las acciones se determinara a través del método de participación, según los principios de contabilidad generalmente aceptados, excepto en los casos en los que el contribuyente posea menos de 10% del capital social de la emisora de dichas acciones; en cuyo caso, el valor será el costo promedio por acción a que se refieren los artículos 24 y 25 de la Ley del ISR, actualizado por el periodo entre la fecha en que se hubiere determinado la última enajenación y en la que se actualizara el capital en los términos del artículo 95 del Reglamento de la Ley del ISR, multiplicado por el número de acciones que tenga el contribuyente.

- 2. Determinación de las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 89 de la Ley del ISR, cuando el reembolso total es mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas para efectos de dicha fracción.

Importe máximo de utilidades distribuidas para efectos
de la fracción II, artículo 89, LISR

(=) Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II,
artículo 89, LISR

3. Determinación de las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 89 de la Ley del ISR, cuando el reembolso total es menor que el importe máximo de utilidades distribuidas para efectos de dicha fracción.

Reembolso total
(=) Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II
artículo 89, LISR

4. Determinación de las utilidades distribuidas gravables para efectos de la fracción II del artículo 89 de la Ley del ISR.

Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II,
artículo 89, LISR
(-) Utilidades distribuidas gravadas totales para efectos
de la fracción I, artículo 89, LISR
(=) Utilidades distribuidas gravables para efectos de la
fracción II, artículo 89, LISR

5. Determinación de las utilidades distribuidas gravables que no provienen de la CUFIN.

Utilidades distribuidas gravables para efectos de la fracción II,
Artículo 89, LISR
(-) Saldo de la CUFINRE después de aplicar dividendos según
la fracción I, artículo 89, LISR
(=) Utilidades distribuidas gravables que no provienen de la CUFINRE
(-) Saldo de la CUFIN después de aplicar dividendos según la
fracción I, artículo 89, LISR.
(=) Utilidades distribuidas gravables que no provienen de la CUFIN

6. Determinación del ISR de la utilidad distribuida gravable adicional.

Cuando la utilidad distribuida gravable no provenga de la CUFIN, las personas morales deberán determinar y enterar el ISR que corresponda a dicha utilidad,

aplicando a la misma la tasa de 28% (29% para 2006). Para estos efectos, el monto de la utilidad distribuida gravable deberá incluir el ISR que le corresponda a la misma. Para determinar el impuesto que corresponda a dicha utilidad, se multiplicara esta última por el factor de 1.3889 (1.4085 para 2006 y al resultado se le aplicara la tasa de 28% (29% para 2006). Cuando la utilidad distribuida gravable provenga de la CUFIN, no se estará obligado al pago del impuesto y dicha utilidad deberá disminuirse del saldo de dicha cuenta. La utilidad distribuida gravable adicional se considerara para reducciones de capital subsecuentes como capital de aportación.

Así mismo, la fracción XLV del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR para 2002, establece que el saldo de la CUFIN, solo podrá disminuirse una vez que se hubiera agotado el saldo de la CUFINRE que hubiesen constituido los contribuyentes conforme al artículo 124-A de la Ley del ISR abrogada.

Los dividendos o utilidades que distribuyan las personas morales o establecimientos permanentes provenientes del saldo de la CUFINRE que hubiesen constituido con anterioridad al 1° de enero de 2002, pagaran el impuesto que se hubiera diferido, aplicando la tasa del 3 o 5%, según se trate de utilidades generadas en 1999 o en 2000 y 2001. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionaran con el ISR que se deba pagar. Para determinar el ISR que debe adicionarse a los dividendos o utilidades, estos deberán multiplicarse por el factor de 1.5385, al resultado se le aplicara la tasa que corresponda. Este impuesto se pagara conjuntamente con el pago provisional correspondiente al mes en el que se haya distribuido el dividendo o utilidad de que se trate.

Para mayor comprensión, lo indicado en este punto se resume en el cuadro siguiente:

	Proveniente de Cufinre 1999	Proveniente de Cufinre 2000 y 2001	Proveniente de Cufin	No provenientes de Cufin ni Cufinre	Total
Utilidad distribuida gravada por acción					
(*) Numero de acciones que se reembolso					
(=) Utilidad distribuida gravada total					
(*) Factor de piramidacion	1.5385	1.5385	0	1.4286	
(=) Cantidad gravada total					
(*) Tasa del ISR	3%	5%	0%	30%	
(=) ISR por enterar					

7.4 Reducciones de Capital por Escisión de Sociedades.

De acuerdo con el décimo párrafo del artículo 89 de la Ley del ISR, en el caso de escisión de sociedades se considerara como reducción de capital:

1. La transmisión de activos monetarios a las sociedades que surjan con motivo de la escisión, cuando dicha transferencia origine que en las sociedades que surjan, los activos mencionados representen más del 51% de sus activos totales.
2. Cuando con motivo de la escisión, la sociedad escidente conserve activos monetarios que representen más del 51% de sus activos totales.

Para efectos de lo anterior, se considerara como reducción de capital un monto equivalente al valor de los activos monetarios que se transmiten.

Lo anterior no será aplicable tratándose de escisión de sociedades que sean integrantes del sistema financiero en los términos del artículo 8° de la Ley del ISR.

El monto de la reducción de capital que se determine se considerara para reducciones posteriores como aportación de capital, siempre y cuando no se realice reembolso alguno en el momento de la escisión..

Ejemplo.

Determinación de un ISR que genera la reducción de capital, de una persona moral residente en México en 2006.

- No resulta ISR corporativo por enterar.

Datos

Integración del capital social

Aportaciones	
Numero de acciones	100
Importe	100,000

- Todos los socios son mexicanos personas físicas.
- Todo el capital social esta integrado por aportaciones.
- La fecha de pago del reembolso es agosto de 2006.
- El capital contable actualizado, según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea general de accionistas para fines de la reducción del capital es de 980,000.
- El saldo de la Cuca actualizada a la fecha de la reducción de capital es de 850,000.

- No existe saldo de Cufinre a la fecha de la reducción.
- Saldo de la Cufin a la fecha de la reducción del capital 330,000.
- Reducción del capital social en forma proporcional a las acciones que tenga cada socio.

Desarrollo.

I. Aplicación de la fracción I del artículo 89 de la ley del ISR

1. Determinación del capital por acción actualizado a la fecha del reembolso.

$$\frac{\text{Cuca actualizada a la fecha de la reducción}}{\text{Total de acciones}} = \frac{850,000}{100} = 8,500$$

2. Determinación de la Ufin por acción a la fecha del reembolso.

$$\frac{\text{Cufin actualizada a la fecha de la reducción}}{\text{Total de acciones}} = \frac{330,000}{100} = 3,300$$

3. Determinación del precio por acción según el capital contable.

$$\frac{\text{Capital contable actualizado}}{\text{Total de acciones}} = \frac{980,000}{100} = 9,800$$

4. Determinación del dividendo por acción.

Reembolso por acción	9,800
(-) Capital de aportación actualizado	8,500
	<hr/>
(=) Dividendo por acción	1,300
	<hr/> <hr/>

5. Determinación de la utilidad distribuida gravada total.

Dividendo por acción	1,300
(*) Numero de acciones que se reembolsan (25% de 100)	25
	<hr/>
(=) Dividendo por acción	32,500
	<hr/> <hr/>

Esta cantidad es la utilidad considerada dividendo en virtud de que las acciones ya no cuestan los 1,000 que históricamente les correspondería, sino que al aplicarles el efecto inflacionario hoy día cuestan 9,800, es decir, se genero una ganancia.

6. Aplicando los artículo 11 y 89 fracción I de la ley del ISR y fracción XLV del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la citada Ley para 2002, quedaría de la siguiente forma:

	Proveniente de Cufinre 1999	Proveniente de Cufinre 2000 y 2001	Proveniente de Cufin	No provenientes de Cufin ni Cufinre	Total
Utilidad distribuida gravada por acción	0	0	1,300	0	1,300
(*) Numero de acciones que se reembolso	25	25	25	25	25
(=) Utilidad distribuida gravada total	0	0	32,500	0	32,500
(*) Factor de piramidacion	1.5385	1.5385	0	1.4286	
(=) Cantidad gravada total	0	0	0	0	0
(*) Tasa del ISR	3.0%	5.0%	0.0%	29.0%	
(=) ISR por enterar	0	0	0	0	0

De esta forma el saldo de la Cufin quedaría de la siguiente forma:

	Cufin actualizada a la fecha de la reducción	330,000
(-)	Utilidad distribuida	32,500
(=)	Saldo de la Cufin después de la reducción	<u>297,500</u>

Nota:

Cuando las utilidades distribuidas por la reducción del capital provengan de la Cufin, se podrá disminuir de la utilidad distribuida gravada total, el saldo de la Cufin por acción, sin que el monto disminuido por dicho concepto, por las acciones reembolsadas o consideradas para la reducción de capital, exceda de la utilidad

distribuida gravada total. Por esta razón se disminuye del saldo de la Cufin, la cantidad de \$32,500.

Así mismo el saldo de la Cuca se ve modificado de la siguiente forma

	Cuca por acción	8,500
(*)	Acciones que se retiran	25
		<hr/>
(=)	Reembolso de capital	212,500
		<hr/> <hr/>
	Cuca actualizada a la fecha de la reducción	850,000
(*)	Utilidad distribuida	212,500
		<hr/>
(=)	Saldo de la Cuca después de la reducción	637,500
		<hr/> <hr/>

II. Para aplicar la fracción II del artículo 89 de la ley del ISR.

1. Determinación del importe máximo de utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 89 de la ley del ISR.

	Capital contable actualizado	980,000
(*)	Cuca actualizada a la fecha de la reducción	850,000
		<hr/>
(=)	Importe máximo de utilidades para efectos de la fracción II, artículo 89 de LISR	130,000
		<hr/> <hr/>

2. Determinación de las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 89 de la ley del ISR, cuando el reembolso total sea mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas para efectos de dicha fracción:

Por lo tanto:

Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II, artículo

	Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II, artículo	130,000
vs.	Importe máximo de utilidades para efectos de la fracción II, artículo 89 de LISR	130,000

3. Determinación de las utilidades distribuidas gravables para efectos de la fracción II del artículo 89 de la LISR

	Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II, artículo	130,000
(-)	Utilidad distribuida gravada según la fracción I, artículo 89, LISR	32,500
(=)	Utilidad distribuida gravables para efectos de la fracción II, artículo 89, LISR	97,500

4. Para determinar el ISR por la aplicación del los artículo 11 y 89, fracción II de la LISR y fracción XVV del artículo segundo transitorias de la citada ley para 2002.

	Utilidad distribuida gravables para efectos de la fracción II, artículo 89, LISR	97,500
(-)	Saldo de la Cufinre después de aplicar los dividendos de la fracción artículo 89, LISR	0
(=)	Utilidad distribuida gravables que no proceden de Cufinre	97,500
(-)	Saldo de la Cufin después de la reducción de la utilidad determinada por la fracción I artículo 89 LISR	297,500
(=)	Utilidad distribuida gravables que no proceden de Cufin	0

5. Para aplicar los artículos 11 y 89, fracción II, de la ley del ISR y fracción XLV del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la citada ley para 2002.

	Proveniente de Cufinre 1999	Proveniente de Cufinre 2000 y 2001	Proveniente de Cufin	No provenientes de Cufin ni Cufinre	Total	
	Utilidad distribuida gravada Fracción II del art. 89 LISR	0	0	97,500	0	97,500
(*)	Factor de piramidación	1.5385	1.5385	0	1.4286	
(=)	Cantidad gravada total	0	0	0	0	0
(*)	Tasa del ISR	3.0%	5.0%	0.0%	29.0%	
(=)	ISR por enterar	0	0	0	0	0

6. Determinación del nuevo saldo de la Cufin

	Cufin actualizada a la fecha de la reducción	297,500
(*)	Utilidad distribuida fracción II art. 89 LISR	97,500
(=)	Saldo de la Cufin después de la reducción	<u>200,000</u>

7. Determinación del nuevo saldo de la Cuca

	Cuca actualizada a la fecha de la reducción	637,500
(+)	Utilidad distribuida fracción II art. 89 LISR	97,500
(=)	Saldo final de la Cuca	<u>735,000</u>

8. Determinación del impuesto corporativo total.

	Impuesto por la aplicación de la fracción I, artículo 89 LISR	0
(+)	Impuesto por la aplicación de la fracción II, artículo 89 LISR	0
(=)	Impuesto a enterar	<u>0</u>

Caso práctico

Caso práctico.

Con la finalidad de dar a conocer un panorama más amplio sobre los distintos casos que se pueden presentar en la integración de las cuentas mencionadas en este trabajo y la aplicación se presenta el siguiente caso práctico.

Nuestra empresa comienza operaciones durante el ejercicio Fiscal 1968, sin embargo, debemos considerar que la Cufin se integra únicamente con utilidades generadas a partir de 1975, nuestros números son los siguientes.

La Ufin generada de 1975 a 1980 con las siguientes:

	1975	1976	1977	1978	1979	1980
Ingreso Global Gravable	62	72	128	176	236	369
(-) ISR	26	30	53	74	99	155
(-) PTU	4	6	10	14	18	29
(-) No Deducibles	5	4	4	7	1	5
(=) Ufin del ejercicio	27	32	61	81	118	180

La Ufin generada durante los ejercicio de 1981 a 1986 son las siguientes:

	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Resultado Fiscal	568	939	1,653	1,800	3,848	3,778
(-) ISR	238	394	694	756	1,616	1,587
(-) PTU	45	75	166	288	460	1,006
(-) No Deducibles	1	2	2	31	5	4
(=) Ufin del ejercicio	284	468	791	725	1,767	1,181

Durante 1987 y 1988 la Ufin fue la siguiente:

Durante el ejercicio de 1987	Titulo II	Titulo VII	Suma
1. Determinación del resultado fiscal proporcional.			
Resultado fiscal con impuesto a cargo	389	795	
(X) La proporción según el artículo 801 vigente en dicho año	<u>20%</u>	<u>80%</u>	
(=) Resultado fiscal proporcional	<u>78</u>	<u>636</u>	<u>714</u>
2. Determinación de los no deducibles proporcionales			
No deducibles	18	29	
(X) La proporción según el artículo 801 vigente en dicho año	<u>20%</u>	<u>80%</u>	
(=) No deducibles proporcionales	<u>4</u>	<u>23</u>	<u>27</u>
3. Determinación de la UFIN			
Suma de los resultados fiscales proporcionales de los títulos II y VII		714	
(-) PTU generada en el ejercicio		71	
(-) ISR del ejercicio		286	
(-) Suma de los No deducibles proporcionales.		<u>27</u>	
(=) Ufin del ejercicio		<u><u>330</u></u>	

Durante el ejercicio de 1988	Titulo II	Titulo VII	Suma
1. Determinación del resultado fiscal proporcional.			
Resultado fiscal con impuesto a cargo	531	797	
(X) La proporción según el artículo 801 vigente en dicho año	40%	60%	
(=) Resultado fiscal proporcional	<u>212</u>	<u>478</u>	691
2. Determinación de los no deducibles proporcionales			
No deducibles	26	16	
(X) La proporción según el artículo 801 vigente en dicho año	40%	60%	
(=) No deducibles proporcionales	<u>10</u>	<u>10</u>	20
3. Determinación de la UFIN			
Suma de los resultados fiscales proporcionales de los títulos II y VII		691	
(-) PTU generada en el ejercicio		69	
(-) ISR del ejercicio		276	
(-) Suma de los No deducibles proporcionales.		20	
(=) Ufin del ejercicio		<u><u>326</u></u>	

Según la mecánica publicada en 1989, debemos actualizar las Utilidades Fiscales Netas de cada ejercicio para lo cual presentamos el siguiente anexo.

Ejercicio	Ufin del ejercicio	INPC Ultimo mes del ejercicio por el que se actualiza		INPC de la ultima actualización		Factor de actualización	Ufin actualizada
		Mes y año	INPC	Mes y año	INPC		
Dic-75	27	Dic-88	11.963000	Dic-75	0.044159	270.9074	7,314
Dic-76	32	Dic-88	11.963000	Dic-76	0.056171	212.9746	6,815
Dic-77	61	Dic-88	11.963000	Dic-77	0.067776	176.5079	10,767
Dic-78	81	Dic-88	11.963000	Dic-78	0.078736	151.9381	12,307
Dic-79	118	Dic-88	11.963000	Dic-79	0.094499	126.5939	14,938
Dic-80	180	Dic-88	11.963000	Dic-80	0.122700	97.4979	17,550
Dic-81	284	Dic-88	11.963000	Dic-81	0.157900	75.7631	21,517
Dic-82	468	Dic-88	11.963000	Dic-82	0.313980	38.1011	17,831
Dic-83	791	Dic-88	11.963000	Dic-83	0.567600	21.0764	16,671
Dic-84	725	Dic-88	11.963000	Dic-84	0.903370	13.2426	9,601
Dic-85	1,767	Dic-88	11.963000	Dic-85	1.479300	8.0869	14,290
Dic-86	1,181	Dic-88	11.963000	Dic-86	3.043600	3.9305	4,642
Dic-87	330	Dic-88	11.963000	Dic-87	7.888000	1.5166	501
Dic-88	326	Dic-88	11.963000	Dic-88	11.963000	1.0000	326

SUMA DE LAS UTILIDADES FISCALES NETAS ACTUALIZADAS DE 1975 A 1988 155,070

Se distribuyeron los siguientes dividendos:

Fecha de distribución	Dividendos distribuidos
Dic-75	25,000
Jul-76	35,600
Nov-77	56,600
Ago-78	95,000
Sep-79	119,000
Sep-81	268,500
Sep-82	426,000

Según la mecánica, también se tiene que actualizar estos dividendos, de la siguiente manera:

Fecha de distribución	Dividendos distribuidos	INPC Ultimo mes del ejercicio		INPC del mes en que se actualizo por ultima vez		Factor de actualización	Dividendos/ Utilidades actualizados
		Mes y año	INPC	Mes y año	INPC		
Dic-75	25,000	Dic-88	11.963000	Dic-75	0.044159	270.9074	6,772,685
Jul-76	35,600	Dic-88	11.963000	Jul-76	0.047542	251.6301	8,958,032
Nov-77	56,600	Dic-88	11.963000	Nov-77	0.066851	178.9502	10,128,581
Ago-78	95,000	Dic-88	11.963000	Ago-78	0.075491	158.4692	15,054,574
Sep-79	119,000	Dic-88	11.963000	Sep-79	0.090102	132.7717	15,799,832
Sep-81	268,500	Dic-88	11.963000	Sep-81	0.147580	81.0611	21,764,905
Sep-82	426,000	Dic-88	11.963000	Sep-82	0.256720	46.5994	19,851,344
SUMAS		1,025,700		SUMA DE DIVIDENDOS ACTUALIZADOS			98,329,954

Nota:

Solo se incluyen los dividendos distribuidos hasta 1982, ya que de 1983 a 1988, los dividendos recibidos eran acumulables, y los dividendos pagados eran deducibles, por lo tanto ya vienen incluidos en el resultado fiscal de estos años.

De acuerdo a la mecánica que contenía las mencionadas disposiciones, el saldo inicial de la Cufin quedaría de la siguiente forma:

	Suma de las utilidades fiscales netas actualizadas de 1975 a 1988	155,070
(+)	Dividendos o utilidades actualizados , percibidos de 1975 a 1982	0
(-)	Dividendos o utilidades actualizados , distribuidos de 1975 a 1982	33,732
(=)	Saldo de la Cufin al 31 de diciembre de 1989	121,338

Durante el mes de junio de 1989, la empresa distribuyo la cantidad de \$ 68,000 por concepto de dividendos, entonces el saldo de la Cufin quedaría de la siguiente manera:

	Saldo inicial de la Cufin		121,338
	INPC del mes en que se distribuyeron los dividendos	Jun-1989	13.0770
(/)	INPC del ultimo mes en que se actualizo el saldo de la Cufin	Dic-1988	11.9630
	Factor de actualización		1.0931
	Saldo inicial de la Cufin		121,338
(*)	Factor de actualización		<u>1.0931</u>
	Cufin actualizada		132,634
(-)	Dividendos distribuidos		68,000
	Saldo de la Cufin después de distribuir dividendos		<u>64,634</u>

Al cierre del ejercicio 1989, el saldo de la Cufin quedo de la siguiente forma:

	Saldo anterior de la Cufin		64,634
	INPC del mes en que termina el ejercicio	Dic-1989	14.3190
(/)	INPC del ultimo mes en que se actualizo el saldo de la Cufin	Jun-1989	13.0770
	Factor de actualización		1.0949
	Saldo inicial de la Cufin		64,634
(*)	Factor de actualización		<u>1.0949</u>
	Cufin actualizada al cierre del ejercicio		70,768

La empresa recibió por concepto de dividendos de una persona moral del régimen general, durante octubre de 1990 la cantidad de \$ 150,000

	Saldo anterior de la Cufin		70,768
	INPC del mes en que se distribuyeron los dividendos	Oct-1990	17.5700
(/)	INPC del ultimo mes en que se actualizo el saldo de la Cufin	Jun-1989	13.0770
	Factor de actualización		1.3435
	Saldo inicial de la Cufin		70,768
(*)	Factor de actualización		<u>1.3435</u>
	Cufin actualizada al cierre del ejercicio		95,077
(+)	Dividendos percibidos		<u>150,000</u>
	Saldo de la Cufin después de recibir dividendos		<u><u>245,077</u></u>

El saldo de la Cuca de la empresa al 31 de diciembre de 1991 es de \$ 991,092, en el mes de octubre de 1992, se hace un aumento de capital en su parte variable, por \$ 300,000.

	Saldo de la Cuca		991,092
	INPC del mes en que se aumento el capital	Dic-1992	24.7400
(/)	INPC del ultimo mes en que se actualizo el saldo de la Cuca	Dic-1991	22.1010
(=)	Factor de actualización		1.1194
	Saldo inicial de la cuca		991,092
(*)	Factor de actualización		<u>1.1194</u>
	Cuca actualizada al cierre del ejercicio		1,109,428
(+)	Aumento del capital en su parte variable		<u>150,000</u>
	Saldo de la Cuca después de aumento de capital		<u><u>1,259,428</u></u>

Durante septiembre de 1993, la empresa se fusionó por absorción con la empresa "Patito S.A. de C.V." subsistiendo "La imaginaria, S.A. de C.V.

La empresa "Patito", contaba con los siguientes saldos:

Saldo de la Cufin a la fecha de la fusión	125,635
Saldo de la Cuca a la fecha de la fusión	365,255

	Saldo de la Cufin		245,077
	INPC del mes en que se distribuyeron los dividendos	Sep-1993	26.2950
(/)	INPC del ultimo mes en que se actualizo el saldo de la Cufin	Oct-1990	17.5700
(=)	Factor de actualización		1.4965
	SALDO INICIAL DE LA CUFIN		245,077
(*)	Factor de actualización		1.4965
	Cufin actualizada al cierre del ejercicio		366,758
(+)	Cufin de la empresa que desaparece		125,635
(=)	Saldo de la Cufin después de la Fusión		492,393

El capital social de la empresa "La imaginaria" se integra de la siguiente manera:

- La empresa "Patito" posee el 70% de las acciones, y
- El 30% restante pertenece a personas físicas.

Desarrollo.

Saldo de la Cuca de la empresa "La imaginaria"	\$ 1,259,428
Saldo de la Cuca de la empresa "Patito"	\$ 365,255

Determinación del monto de la Cuca que no deberá considerarse en la fusión, por tener la empresa "Patito" participación accionaria en la empresa "La imaginaria".

	Saldo de la Cuca	365,255
(*)	Porcentaje de posesión de acciones	70.00%
(=)	Monto de la Cuca que no deberá considerarse en la fusión	255,679
	Monto de la cuca que pertenece a otros accionistas	109,577

Por lo tanto el saldo de la Cuca queda integrada de la siguiente forma:

	Saldo de la Cuca		1,259,428
	INPC del mes en que se fusiona la empresa	Sep-1993	26.2950
(/)	INPC del ultimo mes en que se actualizo el saldo de la Cuca	Dic-1992	24.7400
(=)	Factor de actualización		1.0628
	Saldo inicial de la cuca		1,259,428
(*)	Factor de actualización		1.0628
	Cuca actualizada al cierre del ejercicio		1,338,520
(+)	Aumento del capital por fusión		109,577
(=)	Saldo de la Cuca después de la fusión		1,448,097

Durante 1999 a 2001, la empresa opto por diferir el impuesto de acuerdo con el artículo 124-A de la ley del ISR vigente para ese año.

Los datos son los siguientes:

Ejercicio	1999	2000
Resultado fiscal del ejercicio	278,923	247,595
(+) PTU deducible	0	0
(-) PTU	26,893	24,645
(-) No deducibles	1,924	2,901
(+) Utilidad por ingresos en el extranjero	0	0
(-) Pérdidas por ingresos en el extranjero	0	0
(=) Ufire	250,106	220,048
(*) Tasa del ISR	32%	30%
(=) ISR según tasa	80,034	66,014
Ufire - el ISR	170,072	154,034
(*) Factor	0.9559	0.9286
(=) Ufinre del ejercicio	162,572	143,036

La Cufinre se integrará de la siguiente forma :

Ufinre generada a diciembre de 1999		162,572
Actualización a diciembre de 2000.		
INPC del mes en que se actualiza	Dic-2000	93.2480
(/) INPC del mes en que se actualizo por ultima vez	Dic-1999	85.5810
(=) Factor de actualización		1.0895
Ufinre generada a diciembre de 1999		162,572
(*) Factor de actualización		1.0895
Ufinre generada actualizada a diciembre de 1999		177,122
Ufinre generada en el ejercicio 2000		143,036
Saldo de la Cufinre a diciembre de 2000		320,158

En septiembre de 2001, la empresa decide escindirse con la empresa “Nueva S.A. de C.V.”, en un 84.96% de su capital contable, dicha operación quedaría de la siguiente manera:

Capital contable escidente	1,481,110
(*) Proporción de partición del capital contable	<u>84.96%</u>
(=) Capital contable escindida	1,258,351

Ahora mostraremos los efectos en las distintas cuentas (Cufin, Cufinre y Cuca).

En primer lugar debemos actualizar nuestras cuentas a la fecha en que se realiza la escisión de la sociedad, los datos son los siguientes:

Cuenta	Saldo	Fecha de ultima actualización
Cuca	1,448,097	Sep-93
Cufin	492,393	Sep-93
Cufinre	320,158	Dic-00

Actualización de la Cuca.

Saldo de la Cuca		1,448,097
INPC del mes en que se Escindió la empresa	Sep-2001	96.4190
(/) INPC del ultimo mes en que se actualizo el saldo de la Cuca	Sep-1993	26.2950
(=) Factor de actualización		3.6668
Saldo inicial de la cuca		1,448,097
(*) Factor de actualización		<u>3.6668</u>
Cuca actualizada a la fecha de la Escisión		5,309,882

Actualización de la Cufin.

Saldo de la cufin		492,393
INPC del mes en que se Escindió la empresa	Sep-2001	96.4190
(/) INPC del ultimo mes en que se actualizo el saldo de la Cufin	Sep-1993	26.2950
(=) Factor de actualización		3.6668
Saldo inicial de la Cufin		492,393
(*) Factor de actualización		3.6668
Cufin actualizada a la fecha de la escisión		1,805,507

Actualización de la Cufinre.

Saldo de la Cufinre a diciembre de 2000		320,158
Actualización a la fecha de la escisión		
INPC del mes en que se actualiza	Sep-2001	96.4190
(/) INPC del mes en que se actualizó por ultima vez	Dic-2000	93.2480
(=) Factor de actualización		1.0340
(*) Saldo de la Cufinre a diciembre de 2000		320,158
Factor de actualización		1.0340
(=) Saldo de la Cufinre a septiembre de 2001		331,043

En segundo termino, determinamos el monto que se escindió y los nuevos saldos de las cuentas.

	Saldo a la fecha de escisión	Partición del capital contable	Monto de la reducción	Nuevo saldo
CUCA	5,309,882	84.96%	4,511,276	798,606
CUFIN	1,805,507	84.96%	1,533,958	271,548
CUFINRE	331,043	84.96%	281,254	49,789

Nota:

El monto de la reducción, será el saldo inicial de las mencionadas cuentas en la Empresa “Nueva SA de CV”.

Durante el agosto de 2004, la empresa decide distribuir dividendos por \$300,000, para lo cual debemos tomar en cuenta lo siguiente:

“2º ARTICULO SEGUNDO.

.....
PRIMERO SE DEBERA AGOTAR EL SALDO DE LA CUFINRE.

·XLV. El saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, sólo se podrá disminuir una vez que se hubiera agotado el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida que hubiesen constituido los contribuyentes conforme al artículo 124-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga. Los dividendos o utilidades que distribuyan las personas morales o establecimientos permanentes provenientes del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida que hubiesen constituido con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, pagarán el impuesto que se hubiera diferido, aplicando la tasa del 3% o del 5%,

según se trate de utilidades generadas en 1999 o en 2000 y 2001. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el Impuesto Sobre la Renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.5385, al resultado se le aplicará la tasa que corresponda. Este impuesto se pagará conjuntamente con el pago provisional correspondiente al mes en el que se haya distribuido el dividendo o la utilidad de que se trate.

El impuesto diferido que se haya pagado conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio en el que se pague, y en dicho ejercicio se considerará causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo. “

Considerando, que son dos, los ejercicios en los cuales se opto por diferir el impuesto, debemos realizar los cálculos por separado.

		Generada en 1999	Generada en 2000
	Saldo de la Cufinre	177,122	143,036
	Actualización a la fecha de la escisión		
	INPC del mes en que se actualiza	Sep-2001	96.4190
(/)	INPC del mes en que se actualizó por ultima vez	Dic-2000	93.2480
(=)	Factor de actualización	1.0340	1.0340
(*)	Saldo de la Cufinre a diciembre de 2000	177,122	143,036
	Factor de actualización	1.0340	1.0340
(=)	Saldo de la Cufinre a septiembre de 2001	183,144	147,899
(-)	La parte que se escindió	155,599	125,655
(=)	Saldo de la Cufinre a septiembre de 2001	27,545	22,244
	Suma de ambas	49,789	

Ya tenemos el saldo de la Cufinre por cada uno de los ejercicios, ahora la actualizaremos a la fecha en que se distribuyeron los dividendos (agosto de 2004).

		Generada en 1999	Generada en 2000
	Saldo de la Cufinre a septiembre de 2001	27,545	22,244
	Actualización a la fecha en que se distribuyen los dividendos		
	INPC del mes en que se actualiza	Ago-2004	109.6950
(/)	INPC del mes en que se actualizó por última vez	Sep-2001	96.4190
(=)	Factor de actualización	1.1376	1.1376
	Saldo de la Cufinre a diciembre de 2000	27,545	22,244
(*)	Factor de actualización	1.1376	1.1376
(=)	Saldo de la Cufinre a septiembre de 2001	31,335	25,305
	Suma de ambas	56,640	

Por lo tanto:

Si pagamos un total de \$ 300,000 por concepto de dividendos y nuestro saldo en Cufinre es de \$ 56,640, esto quiere decir:

	Total del dividendos pagados	300,000
	Provenientes de :	
	Cufinre generada 1999	31,335
	Cufinre generada 2000	25,305
(-)	Suma de los dividendos provenientes de Cufinre	56,640
(=)	Dividendos no provenientes de Cufinre	243,360

Tenemos como resultado que la Cufinre se agoto en esta operación, por lo cual el excedente lo podemos tomar de Cufin.

Para ello, como ya sabemos, la actualizamos primero.

Saldo de la Cufin		271,548
INPC del mes en que se distribuyeron los dividendos	Ago-2004	109.6950
(/) INPC del ultimo mes en que se actualizo el saldo de la Cufin	Sep-2001	96.4190
(=) Factor de actualización		1.1376
Saldo inicial de la Cufin		271,548
(*) Factor de actualización		<u>1.1376</u>
Cufin actualizada a la fecha de la escisión		308,913
(-) Dividendos distribuidos		243,360
(=) Nuevo saldo de la Cufin		65,553

En resumen, la distribución de los dividendos se realizo de la siguiente manera:

	Proveniente de Cufinre 1999	Proveniente de Cufinre 2000 y 2001	Proveniente de Cufin	Total
Utilidad distribuida gravada Fracción II del art. 89 LISR	31,335	25,305	243,360	300,000
(*) Factor de piramidación	1.5385	1.5385	0	
(=) Cantidad gravada total	48,209	38,931	0	0
(*) Tasa del ISR	3.0%	5.0%	0.0%	
(=) ISR por enterar	1,446	1,947	0	0

Por ultimo, la empresa realiza durante junio de 2005, una reducción de su capital en su parte variable por 100,000, equivalentes a 100 acciones.

Considerando que el saldo de la Cuca al mes de septiembre de 2001 es de \$ 798,606, tenemos lo siguiente:

Actualizamos el saldo de la Cuca a la fecha en que se reduce el capital.

Saldo de la Cuca		798,606
INPC del mes en que se reduce el capital	Jun-2005	113.4470
(/) INPC del ultimo mes en que se actualizo el saldo de la Cuca	Sep-2001	96.4190
(=) Factor de actualización		1.1766
SALDO INICIAL DE LA Cuca		798,606
(*) Factor de actualización		1.1766
Cuca actualizada al cierre del ejercicio		<u>939,640</u>

Desarrollo.

I. Aplicación de la fracción I del artículo 89 de la ley del ISR

1. Determinación del capital por acción actualizado a la fecha del reembolso.

$$\frac{\text{Cuca actualizada a la fecha de la reducción}}{\text{Total de acciones}} = \frac{939,640}{500} = \mathbf{1,879}$$

2. Determinación de la Ufin por acción a la fecha del reembolso.

$$\frac{\text{Cufin actualizada a la fecha de la reducción}}{\text{Total de acciones}} = \frac{78,085}{500} = \mathbf{156}$$

3. Determinación del precio por acción según el capital contable.

Capital contable actualizado	980,000	=	1,960
<hr/>	<hr/>		
Total de acciones	500		

4. Determinación del dividendo por acción.

Reembolso por acción	1,960
(-) Capital de aportación actualizado	1,879
	<hr/>
(=) Dividendo por acción	<u>81</u>

5. Determinación de la utilidad distribuida gravada total.

Dividendo por acción	81
(*) Numero de acciones que se reembolsan	100
	<hr/>
(=) Utilidad distribuida	<u>8,072</u>

6. De esta forma el saldo de la Cufin quedaría de la siguiente forma:

Cufin actualizada a la fecha de la reducción	78,085
(*) Utilidad distribuida	8,072
	<hr/>
(=) Saldo de la Cufin después de la reducción	<u>70,013</u>

Nota:

Cuando las utilidades distribuidas por la reducción del capital provengan de la Cufin, se podrá disminuir de la utilidad distribuida gravada total, el saldo de la Cufin por acción, sin que el monto disminuido por dicho concepto, por las acciones reembolsadas o consideradas para la reducción de capital, exceda de la utilidad distribuida gravada total.

Así mismo el saldo de la Cuca se ve modificado de la siguiente forma

	Cuca por acción	1,879
(*)	Acciones que se retiran	100
		<hr/>
(=)	Reembolso de capital	187,928
		<hr/> <hr/>
	Cuca actualizada a la fecha de la reducción	939,640
(*)	Utilidad distribuida	187,928
		<hr/>
(=)	Saldo de la Cuca después de la reducción	751,712
		<hr/> <hr/>

II. Para aplicar la fracción II del artículo 89 de la ley del ISR.

1. Determinación del importe máximo de utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 89 de la ley del ISR.

Capital contable actualizado	980,000
------------------------------	---------

(-)	Cuca actualizada a la fecha de la reducción	939,640
(=)	Importe máximo de utilidades para efectos de la fracción II, artículo 89 de LISR	40,360

2. Determinación de las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 89 de la ley del ISR, cuando el reembolso total sea mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas para efectos de dicha fracción:

Por lo tanto:

Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II, artículo.

	Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II, artículo	40,360
vs.	Importe máximo de utilidades para efectos de la fracción II, artículo 89 de LISR	40,360

3. Determinación de las utilidades distribuidas gravables para efectos de la fracción II del artículo 89 de la LISR.

	Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II, artículo	40,360
(-)	Utilidad distribuida gravada según la fracción I, artículo 89, LISR	8,072
(=)	Utilidad distribuida gravables para efectos de la fracción II, artículo 89, LISR	32,288

4. Para determinar el ISR por la aplicación del los artículo 11 y 89, fracción II de la LISR y fracción XVV del artículo segundo transitorias de la citada ley para 2002.

	Utilidad distribuida gravables para efectos de la fracción II, artículo 89, LISR	32,288
(-)	Saldo de la Cufinre después de aplicar los dividendos de la fracción I artículo 89, LISR	0
(=)	Utilidad distribuida gravables que no proceden de Cufinre	32,288
(-)	Saldo de la Cufin después de la reducción de la utilidad determinada por la fracción I artículo 89 LISR	70,013
(=)	Utilidad distribuida gravables que no proceden de Cufin	0

5. Determinación del nuevo saldo de la Cufin.

	Cufin actualizada a la fecha de la reducción	70,013
(*)	Utilidad distribuida fracción II art. 89 LISR	32,288
(=)	Saldo de la Cufin después de la reducción	37,725

6. Determinación del nuevo saldo de la Cuca

	Cuca actualizada a la fecha de la reducción	751,712
(+)	Utilidad distribuida fracción II art. 89 LISR	32,288
(=)	Saldo final de la Cuca	784,000

RESUMEN

1. El estudio preliminar de la presente tesis fue una base de información presentada a lo largo de una carrera profesional, por lo cual estoy convencido que mi trabajo fue realizado de acuerdo a las expectativas y herramientas que me brindo la Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán en la Licenciatura en Contaduría.

Este tema, fue una idea de acuerdo a las necesidades de conocer un poco más de la gran diversidad del tema de la aplicación de los Resultados Fiscales de las empresas y el manejo fiscal de su capital.

2. Como primer tema propuse que fuera algo sobre los antecedentes de los impuestos, pues considero importante el estudio de su evolución ya que de ello depende que podamos comprender el origen, sustento y la razón de ser de los mismos.
3. Una vez que se describieron los orígenes de las contribuciones, se analizaron los principios y la legalidad de las mismas, ya adentrándonos a la regulación jurídica en nuestro país.

Se examinaron las características de las contribuciones, los principios fundamentales de nuestra carta magna, como identificar al sujeto, el objeto, las tasas y las tarifas.

4. Analizamos a los sujetos a los cuales se les aplican los conceptos que se manejan en este trabajo, para lo cual, describimos el concepto de las personas morales, su funcionamiento y como los clasifica la ley del Impuesto Sobre la Renta, así como los elementos jurídicos para su existencia.

5. Analizamos todas y cada una de las situaciones que pueden dar origen a la transformación de una sociedad, tales como la fusión, escisión, sus causas, los efectos que tienen estos movimientos con terceras personas, tales como los empleados, proveedores, accionistas y las mismas autoridades hacendarías.

6. Se dio una explicación concreta, clara y precisa de las cuentas de utilidades fiscales que debe llevar la empresa tales como: la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta y la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida en su caso, así como la Cuenta de Capital de Aportación, en la cual se describe los movimientos que se deben hacer fiscalmente hablando, cuando se realiza un aumento de capital o una reducción.

7. Se establecieron los lineamientos fiscales para la distribución de dividendos. Cuales son las ventajas de integrar las cuentas que se mencionan en el punto anterior para evitar pagar impuestos de mas y promover que se generen utilidades.

8. Se presento un caso práctico, en el cual se procuro que se asemejara lo suficiente a la realidad, éste contiene los movimientos más comunes en el manejo de los resultados fiscales y los movimientos de capital social en las sociedades.

CONCLUSIONES

Las organizaciones han evolucionado de acuerdo a la transformación de los mercados, volviéndose cada vez mas complejas en la operación de su administración y sus necesidades tanto de obtención de capitales como su fuerza de trabajo, ya que para cubrir dichas necesidades tienen que solicitar capitales adicionales, también llamados externos.

Al solicitar el apoyo de capitales externos, también se corre el riesgo de perder el control operativo de la empresa por terceras personas, por ello es importante conocer las disposiciones legales que permitan realizar las diferentes operaciones que se celebran para obtener mas recursos, tales como los aumentos de capital, las fusiones y sus diferente tipos, así como las escisiones, sus efectos con terceros, tales como los trabajadores, los proveedores, los accionistas, los clientes y las autoridades civiles, mercantiles y hacendarías.

Como ya se menciona las empresas se han vuelto complejas debido a su tamaño, pero así como su complejidad ha aumentado en la operación, también las leyes se han ido transformando tratando de regular todas y cada una de las diferentes operaciones de obtenciones de capital, transformaciones de las sociedades, así como la aplicación de sus utilidades y pérdidas, o también llamados resultados.

Las leyes que regulan el aspecto fiscal de las mencionadas operaciones son confusas y en muchos casos tienen contradicciones jurídicas, sin embargo, existen varias ventajas en su análisis ya que podemos evitar de cierta forma el pago excesivo de impuestos en la distribución de las utilidades entre los accionistas.

También debemos de tener presente que en muchas ocasiones, cuando la empresa solicite el financiamiento de terceras personas (aumentos de capital), y una vez que la empresa logro sus objetivos y decide devolver estos capitales o

simplemente cancelar la operación, en dicha devolución se puede generar una utilidad, misma que en caso de no integrar las cuentas que para tal fin nos marca la Ley del Impuesto sobre la renta, tendrían que pagar un impuesto en muchas ocasiones excesivo.

Por ultimo es importante mencionar que debemos fomentar la obtención de utilidades dentro de las empresas micro, pequeñas y medianas, ya que en la mayoría de estas se desconocen las ventajas que esto representa, una empresa que gana es competitiva y atractiva para los inversionista tanto nacionales como extranjeros, garantiza la creación de empleos y el desarrollo de la Entidad.

Bibliografía.

- Betancourt Partida, Carlos Enrique, El ABC de los impuestos en México, México: Internacional Thomson, c2005.
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Limusa, Tercera Edición, México 2001.
- Gómez Coteró José de Jesús, Fusión y escisión de sociedades mercantiles: (efectos fiscales y aspectos corporativos, México, D.F.: Themis, 2003
- Hernández Sampieri, Roberto, Metodología de la investigación, McGraw-Hill Interamericana, México 2006.
- Luna Guerra Antonio, Estudio práctico de la Cuenta de Capital de Aportación: (CUCA) y de las ganancias de personas físicas empresariales 2005, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2005
- Luna Guerra, Antonio, Estudio práctico del régimen fiscal de dividendos pagados por personas morales, México : Ediciones Fiscales ISEF, 2005
- Martín Granados, María Antonieta, Impuesto sobre la renta e impuesto al activo: personas morales y personas físicas, Thomson, México 2007
- Perdomo Moreno Abraham, Contabilidad de sociedades mercantiles, Thomson, México 2002 última edición.
- Pérez Chávez José, Tratamiento Fiscal de la CUCA, CUFIN Y CUFIN RE, Tax Editores, México 2006.
- Tena Felipe de Jesús, Derecho Mercantil Mexicano, Editorial Porrúa, México 2003.
- Zorrilla Arena Santiago, Introducción a la metodología de la investigación, Aguilar León y Cal Editores, México 2004

Leyes y reglamentos

1. Ley del Impuesto sobre la renta 2007 y su reglamento.
2. Ley General de sociedades Mercantiles.