



Noviembre 2016 Comisión Fiscal

C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López
Presidente Consejo
Directivo

“ANTICIPOS DE REMANENTES EN SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES ”

C.P.C. y M. I. Oliver
Murillo y García
Vicepresidente
General

C.P.C. y M.I. Rubén
Plascencia Arreola
Vicepresidente de
Calidad

C.P.C. y M. I. Felipe
de Jesús Arias Rivas
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales

**“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”**



ccpudg@yahoo.com.m

ANTECEDENTES

Las sociedades y asociaciones civiles son formas de agrupación de personas a los que se les denomina socios o asociados, cuya principal característica es la realización de actividades sociales o económicas sin fines mercantiles o especulativas, pero que generan ganancias a sus socios, este tipo de figuras se encuentran reguladas en el Título XI del Código Civil Federal y por los Códigos Civiles vigentes en cada estado de la República Mexicana en los que fueron constituidas, es muy común que grupos de profesionistas se organicen a través de una sociedad civil para la prestación de sus servicios profesionales o que organizaciones educativas, deportivas, de salud o culturales utilicen la figura de una asociación civil para el desempeño de su objeto social.

MARCO JURÍDICO

Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)
Código Fiscal de la Federación(CFF)
Resolución Miscelánea Fiscal 2016 (RMF)
Código Civil Federal (CCF)

INTRODUCCIÓN

El Código Civil Federal define en el artículo 2670 que una **asociación** es cuando varios individuos convienen en reunirse, de una manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter de ser preponderantemente económico; por su parte el artículo 2688 del propio Código, define que la **sociedad** se entiende como un contrato por el cual los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero sin que constituya una especulación comercial.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta encuadra a las personas morales, independientemente de la figura legal y el objeto social con la que se hayan constituido en dos grandes grupos:

- Las lucrativas, que serán todas las que no estén en el supuesto del artículo 79 de la LISR y las cuales tributarán en los términos del Título II de la misma Ley.

- Las no lucrativas, son las que se encuentran en los supuestos establecidos en el artículo 79 de la LISR y que cumplirán con sus obligaciones fiscales en los términos del Título III de la propia Ley.

DESARROLLO

El artículo 79 de la LISR considera como personas morales no contribuyentes, entre otros, a los siguientes:

- Sindicatos obreros y organismos que los agrupen
- Asociaciones patronales
- Cámaras de comercio e industria
- Colegios de profesionales
- Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada que administren distritos o unidades de riego.
- Instituciones de asistencia o beneficencia organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos
- Sociedades cooperativas de consumo
- Organismos que agrupen a las sociedades cooperativas
- Sociedades mutualistas y Fondos de Aseguramiento Agropecuario y Rural
- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza
- Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica
- Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos
- Los partidos y asociaciones políticas
- La Federación, las entidades federativas, los municipios, etc.

Dentro de las obligaciones para las personas morales no contribuyentes, el artículo 80 de la LISR establece que anualmente determinarán un remanente disminuyendo de los ingresos obtenidos en un periodo, las deducciones autorizadas, excluyendo de las mismas, las deducciones que representen ingresos exentos para personas físicas asalariados y de aquellas partidas por las que se haya pagado el impuesto definitivo.

En el caso de las remuneraciones exentas pagadas a que hace referencia el artículo 80 de la LISR, la regla 3.10.14 de la RMF 2016 establece que para no acumular al remanente dichas remuneraciones exentas, se deberá llevar en la contabilidad un control, de forma detallada, analítica y descriptiva los pagos de dichos conceptos.

En las asociaciones y sociedades civiles para la distribución del remanente a los socios, que es lo que caracteriza a este tipo de personas morales, la mecánica para el tratamiento fiscal es diferente a la del pago de dividendos de las personas morales del Título II, ya que aun cuando la LISR en la fracción X del artículo 142 considera a los remanentes distribuidos a personas físicas como ingresos gravados, se puede hacer el cálculo del Impuesto sobre la Renta (ISR) de acuerdo a las consideraciones que veremos enseguida.

REMANENTES A SOCIOS PERSONAS FISICAS

Para el caso de entrega de remanentes a personas físicas la LISR contempla el poder hacer anticipos a cuenta del remanente del ejercicio, lo cual tendría las siguientes ventajas:

- Se pueden entregar de forma periódica en el transcurso del año antes del cálculo del remanente distribuible del ejercicio.
- El ISR que se determine por el anticipo entregado será a cargo del socio que lo recibe y se le daría para efectos del cálculo del impuesto, el carácter de asimilados a salarios de acuerdo a lo establecido en la fracción II del artículo 94 de la LISR, la retención del impuesto tendrá el carácter de pago provisional a cuenta del impuesto anual del socio.
- Los anticipos entregados a socios a cuenta del remanente se pueden deducir de la base gravable de los pagos provisionales de la sociedad.

- Al considerarse los anticipos como ingresos de los señalados en el Capítulo I del Título IV de la LISR, tendrá los derechos y obligaciones establecidas por la Ley, además de quedar sujetos a la retención del ISR aplicando la tarifa del artículo 96 o la proporción en el caso de que los anticipos a cuenta del remanente no sea mensual, tendrá además la obligación de presentar declaración anual en el caso de tener ingresos de los señalados en los demás capítulos del Título IV, cuando sus ingresos por este concepto rebasen los \$ 400,000.00 anuales o bien, si opta por presentar declaración anual para aprovechar las deducciones personales a que tenga derecho.

En el caso de que la entrega al socio corresponda al remanente del ejercicio los efectos serían los siguientes:

- La entrega del remanente deberá hacerse con posterioridad al cierre del ejercicio al que correspondan, una vez que se haya determinado el resultado del mismo.
- El ISR se causará al determinar el remanente distribuible, por lo que dicho impuesto será a cargo de la sociedad.
- Adicionalmente el socio al recibir el remanente, será sujeto a la retención del 10% adicional de ISR al tener el tratamiento de pago de dividendos establecido en el artículo 140 de la LISR.

Ejemplo del efecto anual de ISR por anticipos a cuenta de remanente distribuidos en el transcurso del año de calendario a un socio persona física:

	Concepto	Importe	Tasa Efectiva
	Anticipos a remanente recibidos	700,000.00	
Menos:	Límite inferior tarifa art. 152	392,841.97	
Igual:	Excedente del límite inferior	307,158.03	
Por:	Porcentaje a aplicar s/excedente	30%	
Igual:	Impuesto Marginal	92,147.40	
Más:	Cuota Fija	73,703.41	
Igual:	ISR Causado	\$ 165,850.81	0.2369

En el caso de no haberse dado la distribución de anticipos a cuenta del remanente y la persona moral determinara el remanente al final del ejercicio, el efecto sería el siguiente:

	Concepto	Importe	
	Remanente determinado por la PM	700,000.00	
Por:	Tasa	30%	
Igual:	ISR causado por la PM	\$ 210,000.00	

Adicionalmente el socio persona física, al momento de recibir el remanente se le daría el tratamiento de dividendo, por lo que sería sujeto de retención del 10% como tasa adicional según lo establece el artículo 140 en el segundo párrafo de la LISR.

Siguiendo bajo el mismo supuesto, la sociedad le paga al socio el remanente después de la provisión de ISR al final del ejercicio y el efecto sería el siguiente:

	Concepto	Importe
	Remanente del ejercicio	700,000.00
Menos:	ISR Causado 30%	210,000.00
Igual:	Remanente recibido	490,000.00
Por:	Factor de piramidación Art. 140 LISR	1.4286
Igual:	Utilidad acumulable	700,014.00
Por:	Tasa de ISR	30%
Igual:	ISR acreditable para el socio	210,004.20

Siguiendo con la mecánica establecida en el artículo 140, ejerciendo la opción de acreditar el ISR pagado por la sociedad, una vez que le paga al socio el remanente al final del ejercicio, el efecto sería el siguiente:

	Concepto	Importe
	Utilidad	490,000.00
Más:	ISR correspondiente a la utilidad	210,004.20
Igual:	Base Gravable	700,004.20
Menos:	Límite inferior Tarifa Art. 152	392,841.97
Igual:	Excedente del límite inferior	307,162.03
Por:	Porcentaje aplicable al excedente	30%
Igual:	Impuesto marginal	92,148.60
Más:	Cuota fija	73,703.41
Igual:	ISR correspondiente	165,852.01
Menos:	ISR Acreditable	210,004.20
Igual:	ISR a favor del socio	(44,152.19)

Resumen del efecto del ISR por el remanente anual recibido por el socio

	Concepto	Importe
	ISR pagado por la sociedad	210,000.00
Más:	ISR 10% definitivo retenido al socio de acuerdo al 2do. Párrafo del art. 140 LISR	49,000.00
Mas (Menos):	Resultado anual del ISR al socio	(44,152.19)
Igual:	Total de ISR causado	214,847.81
Menos:	ISR causado en anticipos a cuenta de remanente (si se hubiera optado por entregarlos)	165,850.81
Igual:	Diferencia en ISR entre las dos opciones*	48,997.00

*Como se podrá observar, existe una diferencia importante entre las retenciones al hacer entregas de anticipos a cuenta de remanente y el ISR calculado sobre un remanente entregado al final del ejercicio.

EFFECTO DEL PAGO DE REMANENTES EN EL COEFICIENTE DE UTILIDAD.

El segundo párrafo de la fracción primera del artículo 14 del LISR establece que las personas morales que distribuyan anticipos de remanente, deberán adicionar a la utilidad fiscal o reducir la pérdida en caso

de haberla, el monto de los anticipos que hubieran distribuido a sus miembros en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente del utilidad, por lo que aplicando dicha disposición el efecto sería el siguiente:

	Concepto	Parcial	Importe
	Ingresos propios de la actividad		3'150,000.00
Menos:	Rebajas y bonificaciones		150,000.00
Igual:	Ingresos netos propios de la actividad		3'000,000.00
Menos:	Gastos de operación		2'326,000.00
	Gastos generales	1'626,000.00	
	Anticipos de remanente distribuidos	700,000.00	
Igual:	Utilidad de operación		674,000.00
Menos:	Costo integral de financiamiento		35,000.00
	Intereses devengados a cargo	35,000.00	
Igual:	Utilidad antes de impuestos		639,000.00
Menos:	ISR		195,000.00
Igual:	Utilidad neta		444,000.00
DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL			
	Utilidad neta		444,000.00
Más:	Ingresos fiscales no contables		15,000.00
	Ajuste anual por inflación acumulable	15,000.00	
Más:	Deducciones contables no fiscales		255,000.00
	ISR del ejercicio	195,000.00	
	Gastos no deducibles	10,000.00	
	Depreciación de activos fijos	50,000.00	
Menos:	Deducciones fiscales no contables		56,000.00
	Depreciación de activos fijos	56,000.00	
Menos:	Ingresos contables no fiscales		0
	Actualización de impuestos	0.00	
Igual:	Utilidad fiscal del ejercicio		\$ 658,000.00

Tomando a información del cuadro anterior, la determinación del coeficiente de utilidad a aplicar en el siguiente ejercicio, sería el siguiente:

	Concepto	Importe
	Ingresos acumulables	3'165,000.00
Menos:	Ajuste anual por inflación acumulable	15,000.00
Igual:	Ingresos nominales	3'150,000.00
	Utilidad fiscal del ejercicio	658,000.00
Más:	Anticipos a cuenta de remanente entregados	700,000.00

Igual:	Utilidad fiscal base para el coeficiente de utilidad	1'358,000.00
Entre:	Ingresos nominales	3'150,000.00
Igual:	Coeficiente de utilidad para el siguiente ejercicio	0.4311

Como se puede observar, el aumentar los anticipos a cuenta del remanente pagados en el ejercicio, según lo establece la LISR, eleva considerablemente el coeficiente de utilidad aplicable en los pagos provisionales del siguiente ejercicio, pero el efecto se puede aminorar con los anticipos a cuenta de remanente que se vayan distribuyendo en dicho ejercicio pues, y de acuerdo al segundo párrafo de la fracción II del artículo 14 de la LISR, se pueden disminuir de la utilidad fiscal base para el pago provisional.

CONCLUSIÓN

El manejo de esta mecánica de hacer pago de anticipos a cuenta del remanente anual está prevista por la LISR sin problema alguno, lo importante al tomar esta medida, es la de llevar una proyección del resultado del ejercicio, aunque la ley no prevé el caso de que al final del ejercicio se tenga un déficit y se hayan pagado anticipos a cuenta de un remanente que no existe, un elemento fundamental es el flujo de efectivo de la sociedad.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTE: C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
VICEPRESIDENTE: C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
SECRETARIO: C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
C.P.C. MA. DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
C.P.C. Y ABOGADO JUAN VILLASEÑOR GUDIÑO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>