

Las sociedades civiles en el Régimen Simplificado de Confianza

A partir del 2022, está en vigor el nuevo Régimen Simplificado de Confianza (Resico) para personas morales. Aunque este régimen queda regulado en el título relativo a los estímulos fiscales, es importante destacar que es obligatorio para las personas morales que cumplan con las condiciones que establece para tributar conforme a sus reglas. Cabe aclarar que este artículo no pretende ser una exposición exhaustiva del Resico para las personas morales, sino analizarlo para el caso de sociedades civiles conformadas por profesionistas para la prestación de servicios a sus clientes. Siendo este una colaboración eminentemente práctica, tampoco se pretende explicar qué es una sociedad civil, pues es un vehículo de sobra conocido y con frecuencia utilizado por profesionistas para la prestación de sus servicios profesionales



Autor: Christian R. Natera Niño de Rivera, Coordinador Académico del Comité Fiscal de la Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados



¿CÓMO SABER SI LA SOCIEDAD CIVIL DEBE TRIBUTAR CONFORME AL NUEVO RÉGIMEN?

Según el artículo 206 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), deberán cumplir con las obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta (ISR) conforme al Resico, las personas morales residentes en México que estén constituidas únicamente por personas físicas, y siempre que sus ingresos totales en el ejercicio

inmediato anterior no hayan excedido de la cantidad de \$35'000,000. También estarán sujetas a dicho régimen las personas morales residentes en el país únicamente constituidas por personas físicas que inicien operaciones y que estimen que sus ingresos totales no excederán de la cantidad referida.

Considerando que las sociedades civiles creadas por profesionistas para la realización de sus actividades suelen estar conformadas solamente por personas físicas, es posible que dichas sociedades queden sujetas al nuevo Resico, si sus ingresos del ejercicio inmediato anterior (o del ejercicio en caso de sociedades que inicien operaciones) no exceden del límite de \$35'000,000.

Las personas morales que deban tributar en el Resico tendrán que presentar el aviso de actualización de actividades económicas ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT), a más tardar el 31 de enero del ejercicio del cambio.

Cuando los ingresos obtenidos por la sociedad en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada, la sociedad dejará de tributar conforme al Resico y lo hará conforme al régimen general del Título II de la LISR, a partir del ejercicio siguiente a aquel en que se excedió el monto citado.

Además, las personas morales que no reúnan las condiciones expuestas, tampoco podrán tributar conforme a dicho régimen:

Artículo 206. ...

...

I. Las personas morales cuando uno o varios de sus socios, accionistas o integrantes, participen en otras sociedades mercantiles donde tengan el control de la sociedad o de su administración, o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de la LISR.

Para efectos del párrafo anterior, se entenderá por control, cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.

II. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomiso o asociación en participación.

...

V. Los contribuyentes que dejen de tributar conforme a lo previsto en este Capítulo.¹

Por tanto, si la sociedad civil se ubica en alguno de los supuestos anteriores, no podrá tributar conforme al Resico, y se quedará en el régimen general del Título II de la LISR.

DETERMINACIÓN DEL ISR

El impuesto sobre la renta (ISR) del ejercicio se calculará con la misma fórmula del artículo 9 de la LISR, considerando los elementos siguientes:

Ingresos acumulables
menos:
Deducciones autorizadas
igual:
Utilidad o (pérdida) fiscal
menos:
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar
igual:
Resultado fiscal
por:
Tasa del impuesto (30%)
igual:
ISR causado en el ejercicio

Desde luego, contra el impuesto del ejercicio se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados durante el año, así como el ISR pagado en el extranjero que resulte acreditable en términos del artículo 5 de la ley, y el impuesto corporativo sobre dividendos pagado conforme al numeral 10 de la LISR.

Por su parte, la renta gravable para efectos de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU) será la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio.

BASE CONFORME AL FLUJO DE EFECTIVO

La característica principal del Resico es que la determinación de la base gravable seguirá un criterio de flujo de efectivo. Es decir, los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos, y las deducciones tendrán que estar efectivamente erogadas.

El nuevo régimen establece que los ingresos se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquellos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe.

También se estima percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago; tratándose de cheques, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del

¹ Es decir, al salir del régimen ya no se podrá volver

mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. De igual manera, se entenderá que el ingreso es efectivamente percibido, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Por su parte, las deducciones autorizadas podrán aplicarse siempre que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate.

Se consideran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo, mediante trasposos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

De igual manera, se consideran efectivamente erogadas, cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

ASPECTOS RELEVANTES DE LAS DEDUCCIONES PARA LAS SOCIEDADES CIVILES

Respecto de las deducciones, es importante destacar que el artículo 208 de la LISR establece las que podrán aplicar los contribuyentes del Resico. Por la relevancia de este listado, a continuación reproducimos el texto del mismo:

Artículo 208. *Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo podrán efectuar las deducciones siguientes:*

I. *Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.*

II. *Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas.*

III. *Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.*

IV. *Las inversiones.*

V. *Los intereses pagados derivados de la actividad, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades de la persona moral y se obtenga el comprobante fiscal correspondiente.*

VI. *Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.²*

VII. *Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social,³ y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción estará a lo dispuesto en el artículo 25, fracción X de esta Ley.*

Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo considerarán los gastos e inversiones no deducibles, en los términos del artículo 28 de esta Ley.

Las deducciones deberán cumplir con los requisitos del artículo 27 de la LISR, y los contribuyentes considerarán los gastos e inversiones no deducibles en los términos del numeral 28 de la LISR.

El artículo 208 guarda gran semejanza con el artículo 25 de la LISR, el cual establece el catálogo de deducciones que pueden aplicar las personas morales que tributan conforme al Título II de la LISR. Sin embargo, resulta de la mayor importancia señalar que las diferencias son de gran relevancia para las sociedades civiles conformadas por profesionistas.

Al respecto, la fracción IX del artículo 25 de la LISR permite la deducción de "los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley". Sin embargo, ese supuesto no aparece en el texto del artículo 208:

Artículo 25. *Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:*

...

IX. *Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.*

...

Esto lleva a cuestionar si las sociedades civiles que deban tributar conforme al Resico no estarían en posibilidad de deducir los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de la LISR.

Por mi parte, no encuentro alguna explicación razonable por la que dicha deducción no deba ser aplicable a las so-

² IMSS

³ LSS

ciudades civiles que deban tributar bajo el Resico, y sí para las sociedades civiles que permanezcan en el Título II de la LISR.

En efecto, los anticipos referidos representan la compensación que la sociedad civil paga a sus socios por su participación e intervención en los asuntos y casos que se atienden a través de la sociedad, por lo que representan erogaciones estrictamente indispensables para la sociedad. La propia LISR les reconoce este carácter cuando los trata como un concepto asimilado a ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado en la fracción II del artículo 94:

Artículo 94. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

...

(Énfasis añadido.)

Como se puede apreciar con claridad, la LISR asimila estos pagos a ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, por lo que el socio que los reciba debe pagar el impuesto conforme a las disposiciones del Capítulo I del Título IV de la LISR y aceptar la retención que por concepto del ISR le efectúe la sociedad civil que realizó los pagos, además de presentar la declaración anual del ISR conforme a lo dispuesto por la LISR.

De esta manera, la LISR reconoce que estos pagos tienen el carácter de compensación a los socios de las sociedades civiles por los servicios que prestan; es decir, la LISR considera que el pago de esos anticipos corresponde a algo parecido a un salario que reciben los socios por los servicios que prestan, desde luego, reconociendo que no son propia-

mente salarios porque no existe una relación laboral entre la sociedad civil y sus socios.

De esta manera, la LISR hace congruente el tratamiento para ambas partes en la relación: **(i)** por lo que hace al socio, considera que los anticipos que recibe deben ser tratados para efectos del ISR como al parecido a un salario, por lo que la sociedad que efectúa los pagos deberá efectuar las retenciones correspondientes; **(ii)** por lo que hace a la sociedad civil, permite la deducción de los anticipos entregados a los socios, de la misma manera en que permite la deducción de los salarios que pague dicha sociedad.

Las características de los pagos de anticipos que una sociedad civil entregue a sus socios, son las mismas con independencia del importe de los ingresos que hubiera obtenido la sociedad civil en el ejercicio inmediato anterior (o en el ejercicio en curso, en caso de sociedades que inicien operaciones). Por ello, no sería razonable diferenciar el tratamiento que debe darse a dichos anticipos si la sociedad civil tributa en el régimen general del Título II de la ley o en el Resico. En ambos casos se está ante la misma situación, por lo que debe aplicarse la misma consecuencia de Derecho.

Me parece que la falta de una fracción en el artículo 208 que permitiera la deducción de los anticipos que entreguen

“...no sería razonable diferenciar el tratamiento que debe darse a dichos anticipos si la sociedad civil tributa en el régimen general del Título II de la ley o en el Resico. En ambos casos se está ante la misma situación, por lo que debe aplicarse la misma consecuencia de Derecho.”

las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de la propia ley, es una omisión involuntaria, por lo que espero se emita una regla en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) que aclare la procedencia de la deducción de esos anticipos y que muy pronto se incluya una fracción en ese dispositivo que así lo establezca expresamente. Habrá que estar atentos a la emisión de una regla así.

Otra diferencia interesante entre las deducciones que ofrece el Resico, está en la deducción de inversiones en activos fijos, cargos o gastos diferidos y gastos realizados en periodos preoperativos.

Lo primero que llama la atención es que esa deducción no sigue el criterio general de reconocimiento conforme a flujos de efectivo, sino que esta se hará a través de la depreciación o amortización de tales inversiones, observando lo dispuesto en la Sección II del Capítulo II del Título II de la LISR.

Otra novedad es que el Resico estipula en el artículo 209 tasas de depreciación o amortización mayores a las establecidas en la Sección II del Capítulo II del Título II de la LISR, las cuales podrán aplicarse por los contribuyentes, siempre que el monto total de las inversiones en el ejercicio no hubiera excedido de \$3'000,000. Cuando el monto de las inversiones en el ejercicio exceda de la cantidad señalada, se deberán aplicar los porcentos máximos establecidos en la Sección II del Capítulo II del Título II de esa ley.

PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO

Otra diferencia relevante es la mecánica que habrá de seguirse para la determinación de los pagos provisionales que deben efectuarse cada mes a cuenta del impuesto del ejercicio.

Los contribuyentes que tributen conforme al Resico determinarán la base del pago provisional, con la información de los ingresos efectivamente percibidos desde el inicio del año y hasta el último día del mes por el que se efectúa el pago, disminuyendo de dichos ingresos el importe de las deducciones efectivamente erogadas durante el mismo periodo, por lo que ya no se realiza una estimación de la utilidad con base en un coeficiente de utilidad, sino que el pago provisional tomará en cuenta la información real del ejercicio.

Desde luego, de la utilidad así determinada se podrán restar la PTU efectivamente pagada en el ejercicio y las pérdidas fiscales de los anteriores pendientes de amortizar, para determinar el resultado fiscal para el pago provisional. De esa manera se aplicará la tasa del 30% sobre la base gravable y se determinará el impuesto a pagar en el pago

provisional, siendo posible acreditar contra el gravamen causado en el periodo, los pagos provisionales enterados en los meses anteriores del mismo ejercicio, así como las retenciones que se le hubiesen efectuado a la persona moral.

OTRAS OBLIGACIONES FORMALES

Por lo que hace a las obligaciones de índole formal, las personas morales que tributen en el Resico cumplirán con las obligaciones señaladas en el Capítulo IX del Título II de la LISR, por lo que no hay gran diferencia con el régimen general del Título II en ese aspecto.

COMENTARIOS FINALES

Conforme a la exposición de motivos, el nuevo Resico se creó con el propósito de diferenciar el régimen fiscal para los micro y pequeños empresarios del régimen que aplica a los grandes grupos corporativos; sin embargo, parece que el régimen no ofrece una verdadera simplificación para esas micro y pequeñas empresas, pues las remisiones al Título II los obliga a cumplir con las mismas obligaciones que los grandes contribuyentes. Ojalá que el régimen se vaya simplificando sobre la marcha para convertirse en uno verdaderamente simplificado.

Asimismo, es necesario ir efectuando algunas correcciones al régimen, como la regla que señale expresamente que las sociedades civiles podrán deducir los anticipos que entreguen a sus socios en términos del artículo 94, fracción II, de la LISR. Habrá que estar muy atentos a la publicación de alguna regla o aclaración en este sentido por parte de las autoridades fiscales.

Para acceder al Decreto de
Reforma Fiscal 2022 (DOF 12-
XI-2021) escanee el Código QR

