

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES



**“ESTUDIO FISCAL Y LEGAL DE LA SOCIEDAD POR ACCIONES
SIMPLIFICADA”**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN IMPUESTOS**

PRESENTA

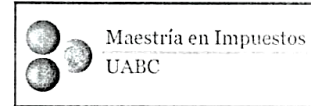
SÁNCHEZ SÁNCHEZ MARTHA ELENA

Ensenada Baja California

Septiembre 2019

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES

MAESTRIA EN IMPUESTOS



VOTOS PROBATORIOS

Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **MARTHA SANCHEZ SANCHEZ**

con el tema **“ESTUDIO FISCAL Y LEGAL DE LA SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADA”**.

para obtener el GRADO de Maestro en Impuestos.

Sin otro particular por el momento, agradezco de antemano las atenciones que se sirva brindar al presente, quedando de usted.

Ensenada B.C., a 15 de Octubre 2019.

Director del trabajo terminal 
MC MARIA DEL MAR OBREGON ANGULO
PRESIDENTE

Sinodo 
MI SANTIAGO ALEJANDRO ARELLANO ZEPEDA
SECRETARIO

Sinodo 
DRA. LIZZETTE VELASCO AULCY
VOCAL

Dedicatoria

Dedico este trabajo de investigación principalmente a Dios, por permitirme cumplir uno de mis más grandes sueños, te agradezco padre santo por ser mi fortaleza, por darme siempre tu mano, mano que no permite que jamás me suelte y que me ayuda a caminar por la vida.

A mi esposo y mis hijos Gonzalo, Elian y Danitza por su amor, paciencia y comprensión sobre todo en esos momentos de ausencia. Siempre han sido y serán el motor que me levanta y motiva a una constante preparación que permite tener una mejor versión de mí.

A la Universidad Autónoma de Baja California (UABC), por brindarme la oportunidad de formar parte de su matrícula como alumna del posgrado de la Maestría en Impuestos.

Así mismo agradezco al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT) por su apoyo económico durante estos dos años del posgrado, que me permitió pertenecer a la tercera generación de egresados de la Maestría en Impuestos.

Agradecimiento

En estas líneas quiero agradecer a todas las personas que de alguna manera compartieron conmigo esta aventura del posgrado, por estar siempre en esos momentos de aprendizaje, estudio y desvelo; de viajes, platicas y risas; sé que algunos momentos fueron difíciles, otros alegres y tristes también, sin embargo, me quedo feliz de haberlas conocido, las quiero mucho, gracias por formar parte de mi vida.

Agradezco a mi Directora de Trabajo terminar la M.I. María del Mar Obregón Angulo, por su apoyo constante, por su tiempo invertido en revisiones y por su comprensión en todo momento.

De igual manera agradezco a los docentes por compartir su conocimiento y profesionalismo, quienes han sido una motivación para seguir en el camino de la formación personal y profesional.

Contenido

Índice de tablas y figuras	8
Tablas	8
Resumen.....	11
Abstrac	12
Introducción	6
Antecedentes	6
Planteamiento del problema.....	10
Definición del problema	11
Justificación.	11
Delimitación.....	12
Objetivo general.....	13
Objetivos específicos	13
Pregunta de investigación	13
Diseño de investigación	14
I Marco teórico.....	15
1.1 Marco legal	15
1.1.1 México.	15
1.1.2 Ámbito internacional	20
1.2 Marco contextual	22

1.3 Revisión de literatura	25
1.3.1 Marco conceptual.....	25
1.3.2 Estudios previos.....	34
II Método	41
2.1 Enfoque de investigación.....	41
2.1.1 Cualitativo.....	41
2.2 Paradigma de investigación	42
2.3 Método de investigación.....	44
2.3.1 Inductivo.....	44
2.3.2 Analítico-sintético.....	45
2.4 Diseño de investigación	46
2.4.1 Tipo de investigación.....	46
2.4.2 Análisis de información.....	46
2.4.2 Variables de investigación.....	48
2.4.3 Congruencia del planteamiento.....	50
2.5 Delimitación.....	50
2.5.1 Delimitación de la investigación espacial.....	50
2.5.2 Delimitación de la investigación temporal.....	50
2.6 Objetos de investigación.....	51
2.7 Instrumento de recolección de datos.....	51

2.8 Población y muestreo.....	51
2.8.1 Población.....	51
2.8.2 Muestra.	52
2.8.1 Para efectos fiscales.	52
2.8.2 Para efectos legales.....	52
2.8.3 Estudios científicos.....	53
2.9 Análisis de datos	54
III Resultados	57
3.1 Análisis legal.....	57
3.1.1 Concepto.	57
3.1.2 Denominación de la sociedad.	58
3.1.3 Requisitos para constituir una SAS.....	58
3.1.4 Procedimiento de constitución.....	60
3.1.5 Estatutos sociales.	61
3.1.6 Responsabilidad de los accionistas.	62
3.1.7 Representación.....	63
3.1.8 Asamblea de accionistas.	63
3.1.9 Capital.....	64
3.1.10 Utilidades generadas.....	65
3.1.11 Reparto de utilidades generadas.....	66

3.1.12 Fondo de reserva.....	66
3.1.13 Sociedad por acciones simplificada de Capital Variable.....	66
3.1.14 Obligación de informar mediante sistemas electrónicos.....	67
3.1.15 Solución de controversias.....	68
3.1.16 Supletoriedad.....	68
3.1.17 Salida del régimen.....	69
3.2 Análisis fiscal.....	69
3.2.1 Generalidades.....	70
3.2.1.1 Obligatoriedad de contribuir al gasto público.....	70
3.2.1.2 Clasificación de las contribuciones.....	72
3.2.1.3 Sujetos del Impuesto Sobre la Renta.....	73
3.2.1.4 Personas que pueden optar por la opción.....	74
3.2.1.5 Quienes no pueden ejercer la opción.....	75
3.2.2 De los ingresos.....	77
3.2.2.1 Ingresos acumulables.....	77
3.2.2.2 Otros conceptos de ingresos acumulables.....	81
3.2.2.3 Fechas en que se obtiene los ingresos y procede la acumulación.....	83
3.2.2.4 Ingresos no acumulables.....	91
3.2.3 De las deducciones.....	92
3.2.3.1 Deducciones autorizadas.....	93

3.2.3.2	Requisitos de las deducciones.....	98
3.2.3.3	Gastos no deducibles o parcialmente deducibles.....	126
3.2.3.4	De las inversiones.	128
3.2.3.5	Del costo de lo vendido.....	133
3.2.3.6	Créditos incobrables.....	135
3.2.3.7	Ajuste anual por inflación.	136
3.2.4	De las obligaciones de las personas morales	140
3.2.5	Pagos provisionales.....	141
3.2.5.1	Calculo del Coeficiente de Utilidad.....	141
3.2.5.2	Calculo del pago provisional.	142
3.2.6	Cálculo del impuesto anual.....	143
3.2.7	Renta gravable para el cálculo de PTU.....	145
3.2.7	Utilidad Fiscal Neta de la sociedad.....	148
3.2.8	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	150
3.2.9	Impuesto sobre dividendos distribuidos.....	151
3.2.10	De las pérdidas.....	154
3.2.10.1	Actualización de pérdidas.	155
3.2.10.2	Perdidas en escisión de sociedades.	156
3.2.10.3	Pérdida en fusión de sociedades.	157
3.2.11	Calculo de ISR anual de la SA y la SAS.	158

3.2.12 Comparativo de la SA con la SAS.....	159
3.3 Análisis de Resolución, estudios científicos y doctrina.....	166
3.3.1 Facilidades de acuerdo a la Resolución Miscelánea Fiscal.	166
3.3.2 Ventajas o en su caso desventajas de constituir una SAS en México.....	168
3.3.3 Análisis doctrina.	172
IV Discusión	176
V Conclusiones	182
Anexos	185
Anexo A. Muestra fiscal y legal a analizar	185
Anexo B. Instrumento de recolección de información de estudios científicos.....	187
Anexo C. Ventajas de las SAS para la empresa familiar en Colombia	188
Anexo D. Desventajas de las SAS para la empresa familiar en Colombia.....	189
Anexo E. Deduciones estructurales y no estructurales	190
Anexo F. De la contabilidad, artículo 33 del RCFF	192
Anexo G. Jurisprudencia, concepto de gastos estrictamente indispensables.....	196
Anexo H. Retenciones, residentes en el extranjero, fuente de riqueza en el país.....	198
Anexo I. Gastos no deducible	201
Anexo J. Daños y perjuicios	208
Anexo K. Elementos de la pena convencional.....	209
Anexo L. Comparativo legal de la SA con la SAS	210

Anexo M. Comparativo fiscal de la SA y con la SAS	214
Anexo N. Cálculo del pago provisional del ISR.....	215
Referencias.....	217

Índice de tablas y figuras

Tablas

Tabla 1	Clasificación de las empresas 23
Tabla 2	Empleo generado por estrato de empresa 24
Tabla 3	Procedimiento y la técnica a utilizar para el análisis de la información
Tabla 4	Requisitos para constituir una SAS
Tabla 5	Bases de constitución
Tabla 6	Estatutos sociales
Tabla 7	Responsabilidad de los socios
Tabla 8	Reglas para la toma de decisiones en asamblea de accionistas
Tabla 9	Información a presentar o solicitar por medios electrónicos
Tabla 10	Salida del régimen de los estímulos fiscales
Tabla 11	Obligatoriedad de contribuir al gasto público
Tabla 12	Clasificación de las contribuciones
Tabla 13	Disposiciones fiscales de aplicación estricta
Tabla 14	Residentes en territorio nacional
Tabla 15	Contribuyentes que no podrán ejercer la opción de estímulos
Tabla 16	Ingresos acumulables de la SA y de la SAS
Tabla 17	Formas de extinguir las obligaciones
Tabla 18	Otros conceptos de ingresos acumulables
Tabla 19	Fechas en que obtienen los ingresos las PM
Tabla 20	Bienes inmuebles
Tabla 21	Bienes muebles

Tabla 22	Clasificación de los bienes según las personas
Tabla 23	Enajenación de bienes
Tabla 24	Casos en los que no se considera enajenación de bienes
Tabla 25	Deducciones autorizadas
Tabla 26	Requisitos de las deducciones
Tabla 27	Contribuyentes autorizados para recibir donativos
Tabla 28	Retenciones de las PM
Tabla 29	Deducciones por interés en préstamos
Tabla 30	Límite de aportación a fondo de ahorro
Tabla 31	Fecha de presentación de declaraciones informativas
Tabla 32	Gastos no deducibles
Tabla 33	Conceptos que se consideran créditos y deudas
Tabla 34	Conceptos que no son créditos
Tabla 35	No se consideran deudas
Tabla 36	Cálculo del pago provisional de ISR
Tabla 37	Cálculo del impuesto anual de ISR
Tabla 38	Determinación de la UFIN
Tabla 39	Determinación de la CUFIN
Tabla 40	Cálculo del ISR por pago de dividendos
Tabla 41	Determinación de estados financieros
Tabla 42	Pérdida en proporción a los activos de la empresa
Tabla 43	Cálculo comparativo del ISR de la SA con la SAS
Tabla 44	Comparativo legal de la SA con la SA

Tabla 45	Comparativo Fiscal de la SA con la SA
Tabla 46	Procedimiento e cálculo automatizado en aplicativo
Tabla 47	Declaraciones complementarias para la opción
Tabla 48	Ventajas de constituir una SAS en México
Tabla 49	Desventajas de constituir una SAS en México
Tabla 50	Análisis de doctrina, José Pérez Chávez
Tabla 51	Análisis de doctrina, Soto Figueroa Mario
Tabla 52	Análisis de doctrina, Luna Guerra Antonio
Tabla 53	Análisis de doctrina, Daugherty Laura K.

Figuras

Figura 1	Línea del tiempo de la sociedad de pequeñas empresas 21
Figura 2	Congruencia del planteamiento 49
Figura 3	Selección de referencias para análisis 52
Figura 4	Meses de uso en depreciación 132
Figura 5	Diagrama de depreciación menor aun año. Fuente elaboración propia

Resumen

La Sociedad por Acciones Simplificada (SAS), es una nueva figura societaria creada en México a partir de la reforma de ley del 2016, contemplada en la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), que da cabida a una figura societaria de constitución flexible, mediante el uso de las tecnologías del momento globalizado, encaminada a impulsar a nuevos pequeños empresarios personas físicas en su constitución, con facilidades fiscales de tributación del Impuesto Sobre la Renta (ISR) de las personas morales que se constituyan solo por accionista persona física. El presente estudio de tipo documental, busca determinar si conlleva ventajas o en su caso desventajas de constitución y tributarias respecto del ISR. Se realizó la revisión de la literatura, leyes, doctrina, tesis, jurisprudencias y páginas oficiales, que permitieran determinar los requisitos y pasos de constitución, carga fiscal, así como cálculos de manera discrecional, con el objeto de ejemplificar el efecto del impuesto que permitiera contrastarlo con el de una PM de régimen general de ley que tributa con base a lo devengado, a diferencia del flujo de efectivo de esta figura.

Palabras clave: Sociedad por acciones simplificada, persona física, persona moral, accionista, flujo de efectivo.

Abstrac

The Simplified Shares Company (SAS) is a new corporate entity created in Mexico as of the law reform of 2016, contemplated in the General Law for Commercial Corporations (LGSM), which accommodates a corporate entity of flexible constitution, through the use of technologies of the globalized moment, aimed at encouraging new small entrepreneurs in their constitution, with taxation facilities for income tax (ISR) of the legal entities that are constituted only by individual shareholder. The present study of documentary type, seeks to determine if it has advantages or in its case, constitutional and tax disadvantages regarding the ISR. The literature, laws, doctrine, thesis, jurisprudence and official pages were reviewed, which allowed determining the requirements and steps of constitution, tax burden, as well as calculations in a discretionary manner, in order to exemplify the effect of the tax that would allow contrast it with a PM of the general law regime that taxes based on the accrued, unlike the cash flow of this figure.

Keywords: Simplified joint stock company, natural person, legal entity, shareholder, cash flow.

Introducción

Antecedentes

La economía globalizada en la que México ha estado inmerso en los últimos años, con la apertura al libre comercio y con el fin de apoyar a nuevas empresas que contribuyan al desarrollo económico del país, se ha visto en la necesidad de implementar estrategias encaminadas a ello, como modificar las legislaciones con las que se ha venido desarrollando la nación, y por propias recomendaciones internacionales, que sugieren implementar figuras societarias de fácil constitución y de menores costos, como se ha hecho en otros países¹, a este respecto (Reyes, 2011) comenta, América Latina ha tenido cambios significativos, debido a su inmersión en la economía mundial, importando modelos regulatorios de países que han tenido éxito con su implementación, debido a la flexibilidad que representan, lo que cubre las necesidades legales y de producción de los empresarios .

En el Código de Comercio (CC) publicado en el Diario Federal de la Federación en octubre de 1889, se conocen las primeras formas de modelo asociativo en México, para el año de 1934 dejó de regular a las sociedades dando paso a la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), con la publicación del Decreto del día 14 de marzo del 2016, se reforma tal ley, permitiendo la constitución de las Sociedades por Acciones Simplificada (SAS), tal como lo establece el artículo primero, Fracción VII, regulada en el Capítulo XIV (LGMS, 2018, art.1).

La figura de la SAS, tiene su origen a nivel internacional y en Latinoamérica en países como Colombia y Brasil; México adoptó esta forma de organización empresarial, cuyo objeto es

¹ A la fecha se han constituido aproximadamente 6,000 sociedades por acciones simplificadas obteniendo su inscripción en el Registro Público de Comercio y pudiendo tramitar en la plataforma su Registro Federal de Contribuyentes (RFC), la obtención de la firma electrónica avanzada ante el SAR y su alta patronal (Cámara de senadores, 2016).

fomentar el ingreso a la formalidad de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MIPYMES), (Cámara de senadores, 2016), creando figuras legales flexibles, y fiscales que motiven a este sector empresarial el ingreso a la formalidad y así contribuir al desarrollo económico del país, para efectuar de la carga fiscal se desarrolló un apoyo fiscal que se encuentra en el capítulo de los estímulos fiscales, al dar la opción se permite tributar en base a acumulación de ingresos, es decir una SAS, puede optar por pagar el Impuesto Sobre la Renta (ISR) con base a flujo de efectivo y no con base a lo devengado como tributan las personas morales del régimen general de ley.

A nivel internacional se ha estudiado sobre las pequeñas sociedades, (Vásquez, 2014), realizó un estudio exploratorio, denominado la sociedad por acciones simplificadas como herramienta de planeación sucesoral, donde compara algunos mecanismos tradicionales de planeación sucesoral en Colombia, principalmente con las sociedades en comandita y con la enajenación de la nuda propiedad de los bienes familiares con el uso de sociedades por acciones simplificadas para el mismo fin, en las empresas Colombianas, los dueños de los activos son el patriarca o la matriarca, y en caso de una sucesión, si no se tiene una planeación pueden presentarse problemas en cuanto a los bienes patrimoniales, por lo tanto el objetivo de este estudio era analizar la forma en la que se realiza una sucesión, aplicando dicho procedimiento en ésta nueva figura societaria denominada SAS buscando resolver cómo las SAS permiten solucionar muchos de los defectos, riesgos y limitaciones que se presentan con frecuencia en la planeación sucesoral.

El autor concluye exponiendo; las amplias libertades de configuración estatutaria previstas por la Ley 1258 de 2008, hacen de las SAS un mecanismo ideal para solucionar las limitaciones propias de los modelos ‘tradicionales’ de planeación sucesoral, las cuales se deben principalmente al carácter inflexible y formalista del derecho comercial en Colombia; la SAS por

sí solas no permiten hacer una planeación sucesoral integral, y será siempre recomendable que esta herramienta se utilice en conjunto con otros mecanismos, resulta particularmente útil emplear la enajenación de la nuda propiedad como herramienta de apoyo, para que las SAS permitan lograr los fines propuestos con la planeación patrimonial. Sin embargo, debe recalarse que cada caso será diferente, y nada obsta para que otras instituciones jurídicas resulten más apropiadas para atender necesidades y características familiares particulares.

El trabajo de investigación que se orienta a estudiar con especial referencia a la experiencia española, la figura del administrador de hecho como elemento subjetivo novedoso dentro del régimen de responsabilidad patrimonial de los administradores societarios, Martínez (2012). El método de realización se comienza un acercamiento al concepto de administrador de hecho; luego se profundiza en los diferentes supuestos en que se puede presentar o aplicar esta figura, con especial interés en la identificación de los elementos comunes a las diferentes circunstancias, se estudia la aplicación del concepto al entorno de los grupos empresariales y se analiza la concurrencia de responsabilidad patrimonial entre el administrador de derecho y el de hecho. En cada uno de los escenarios, el análisis se complementa con consideraciones sobre el empleo de la figura en el ámbito societario colombiano.

EL estudio que pretende mostrar las principales construcciones que en torno a la figura de la SAS, ha desarrollado la Superintendencia de sociedades Colombiana a partir de sus conceptos emitidos desde el 6 de diciembre de 2008 hasta el 22 de febrero de 2010 de Nieto y Ramírez (2010), el cual se divide en tres partes principales: la primera abordará el tema de las tendencias normativas hacia la flexibilización societaria en Colombia; la segunda, un acercamiento a la figura de la sociedad por acciones simplificada desde el análisis de los conceptos que sobre el

tema ha emitido la superintendencia de sociedades y la tercera presenta las principales conclusiones del trabajo.

Buscando información sobre si los empresarios conocían las ventajas y desventajas de las Sociedad por Acción Simplificada para la empresa familiar en Colombia, y si las tienen en cuenta en la toma de decisiones; la metodología de investigación fue exploratoria descriptiva y para el efecto se aplicó a 57 empresas un cuestionario estructurado a empresas, de las cuales el 84% eran familiares y el 16% no familiares, encontrando tanto ventajas como desventajas, sin embargo concluyen que los empresarios desconocen en gran parte tanto unas como las otras, salvo en empresas de tipo familiar que han adoptado esta figura, recomendando a las cámaras de Comercio de ampliar las campañas de divulgación y capacitación a empresarios, a fin de aprovechar este tipo de sociedad (Betancourt, Gómez, López, Pamplona, & Beltrán, 2013)

En el estudio de tipo cualitativo con argumentación que parte de lo general a lo particular, denominado, sociedad por acciones simplificadas como estrategia para el emprendimiento social de los autores (Díaz-Cardoso, García-Morales, & León Hernández, 2017) , cuyo objetivo fue evaluar la factibilidad de la incorporación de la constitución de las micro, pequeñas y medianas empresas como una SAS para el emprendimiento social, en el que concluyen que las MIPYMES son y seguirán siendo importantes para la economía mexicana, motivo del interés del gobierno de generar esquemas accesibles para las empresas con el fin de que trabajen en la formalidad y así gocen de los beneficios como estímulos fiscales, seguridad social, financiamientos, protección del patrimonio y acceso a la información, cubierto con la entrada los contribuyentes de las SAS, de fácil creación a través de una plataforma electrónica que no representa costo para las empresas de nueva constitución, esta figura brinda la protección al patrimonio personal.

Los autores mencionan la conveniencia de informar a personas emprendedoras, de esta nueva figura societaria, con mayor difusión por parte de la Secretaría de Economía (SE), así como a las universidades que fomenten la cultura de emprendimiento a través de sus estudiantes que realizan proyectos de negocios.

Planteamiento del problema

De acuerdo a la exposición de motivos de la creación de esta nueva figura, entre los beneficios para el Gobierno Federal se encuentran: el fomento de la formalidad de MIPYMES clasificadas conforme al rango de ingresos, la creación de nuevos negocios y empleos, apertura de la sociedad en menor tiempo atractivo para la inversión el constituir una empresa de forma más ágil al realizar los trámites a través de plataformas tecnológicas (Secretaria de Economía, 2016).

México tomo la opción de crear una sociedad que permitiera a las MIPYMES conformadas exclusivamente por personas físicas la posibilidad de constituirse en una empresa con la formalidad de una sociedad, con un mínimo de requisitos, en poco tiempo y sin costo de constitución, que les permitiera entrar en la formalidad, con las ventajas de no registrarse como persona física sino como un ente social, teniendo como opción el tributar para efectos del ISR del capítulo de los estímulos fiscales. Este es el objeto del presente estudio, el análisis que permitirá determinar las ventajas y en su caso desventajas de constituirse bajo ésta figura societaria, con los requisitos y análisis de sus obligaciones fiscales y legales al contribuir bajo el régimen de flujo de efectivo.

Definición del problema

Los países europeos fueron los primeros en adoptar la figura de las SAS, posteriormente algunos países de América Latina, México desde el año 2016 forma parte de los países que han adoptado a éste tipo de figura societaria, con la publicación del decreto emitido por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, Enrique Peña Nieto, el día 14 de marzo del 2016, que reformó la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su artículo 1º el cual solo reconocían, seis tipos de figuras societarias permitiendo la inmersión al marco jurídico la fracción VII, creando la sociedad por acciones simplificada, con el objeto de fomentar a las micros, pequeñas y medianas empresas, con ingresos de hasta 5 millones de pesos, para efectos fiscales el 1º., de enero del 2017 se modificó la LISR, adicionándose el capítulo VII denominado: De la opción de acumulación de ingresos por persona moral, dentro del Título VII de los estímulos fiscales (LGSM, 2018).

Justificación.

La sociedad por acciones simplificada es una nueva figura mercantil, con la cual se pretende apoyar a las MIPYMES, para que ingresen a la formalidad como una organización corporativa de rápida constitución y a bajo costo, que motive al ingreso a la formalidad y a contribuir al desarrollo del país. Con el estudio fiscal y legal de las SAS, la información obtenida permitirá; identificar las ventajas y en su caso desventajas de constituir ésta figura societaria, revisar los requisitos que deben cumplir el o los socios que la conformen, describir los pasos a seguir para constituir la en apego a las leyes y reglamentos que la rigen, analizar la carga fiscal a que está sujetas.

Por tal razón se considera importante el desarrollo de este tema, ya que al ser una sociedad de nueva creación es poco conocida y poco aplicada, este estudio permitirá tener a la mano la información para la constitución de una SAS, conocer el marco jurídico, el marco fiscal a que está sujeta, y los efectos económicos que implica el constituirse bajo esta figura societaria, permitiendo así determinar las ventajas y en su caso desventajas de constituirse como SAS, análisis que permitirá a los empresarios tomar la decisión de constituirse bajo éste régimen y tributar bajo la normativa del incentivo fiscal para las personas morales, que radica en flujo de efectivo y no en base a los ingresos devengados de las demás sociedades personas morales o bajo cualquier otra modalidad de sociedad mercantil, que cumple con el objeto de trabajo de la sociedad.

Delimitación

Esta investigación se llevara a cabo con la legislación de los Estados Unidos Mexicanos, respecto a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), la LGSM, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), el Código Fiscal de la Federación (CFF), comprendida del año 2017 a enero 2019, fecha que cubre el período en que entró en vigor esta figura societaria y la fecha de culminación del periodo programado para la investigación documental de conformidad con el cronograma de actividades contemplado en el plan de trabajo, que comprende de junio 2018 a Junio 2019.

Objetivo general

Sobre las bases de las consideraciones anteriores, el objetivo general es, analizar el aspecto fiscal respecto del ISR de la sociedad por acciones simplificada y sus implicaciones legales, que permitan identificar las ventajas y en su caso las desventajas de constituir esta figura societaria.

Objetivos específicos

1. Revisar los requisitos que debe cumplir el, o los socios, para constituir una SAS.
2. Describir los pasos para constituir una sociedad de acción simplificada, de conformidad con las leyes respectivas.
3. Analizar la carga fiscal respecto al ISR del Título VII, de los estímulos fiscales, Capítulo VIII, de la opción de acumulación de ingresos por persona moral.
4. Ejemplificar el cálculo del impuesto sobre la renta en base a flujo de efectivo, conforme lo establecido en la Ley del LISR, respecto de la persona moral que tributan en base a lo devengado, SA.
5. Identificar las ventajas y en su caso desventajas de constituir una SAS.

Pregunta de investigación

En la presente investigación se buscará dar respuesta a las siguientes interrogantes, para el logro de los objetivos planteados en el apartado anterior:

- ¿Qué requisitos debe cumplir el, o los socios al constituir un SAS?
- ¿Cuáles son los pasos que deben seguirse para constituir una SAS?
- Con respecto al ISR ¿cuál es la carga fiscal a que está sujeta la sociedad por acciones simplificada?
- Al tributar bajo la opción de acumulación de ingresos, las SAS ¿pagan más o menos ISR, comparado con la sociedad régimen general de Ley del Título II que tributa bajo el esquema de lo devengado?
- ¿Conlleva ventajas constituirse como sociedad por acciones simplificadas?

Diseño de investigación

Esta investigación será cualitativa de tipo documental (Hernández, Fernández y Baptista . 2010), puesto que, para el logro de los objetivos, se revisará la información necesaria para el desarrollo de la presente, en el ámbito fiscal y legal, mediante la revisión, análisis e interpretación de las leyes y reglamentos, de tesis, jurisprudencias y resoluciones misceláneas, artículos e investigaciones científicos aplicables al mismo, análisis que permitirá; identificar las ventajas y en su caso desventajas de constituir una SAS.

Se llevarán a cabo actividades como: describir los pasos que se deben cumplir para constituir ésta figura societaria, así como ejemplificar el efecto económico de tributar en la opción de acumulación de ingresos e ilustrar su impacto, con el cálculo del ISR en base a flujo de efectivo, respecto a la persona morales que tributan en base a lo devengado, de forma específica una SA, dichas fuentes serán obtenidas tanto de documentos impresos como de bases de datos, utilizando como herramienta la internet. No obstante para cumplir con los objetivos, se manejarán datos numéricos, los cuales serán de carácter comparativo y no estadístico.

La revisión y análisis de la información contenida, será la que regule el ejercicio de 2017, durante el periodo del 2016 al 2018, tiempo que abarca el presente estudio; la revisión de documentos científicos se llevará a cabo con un periodo de cinco años de antelación, sin embargo en la revisión de doctrina se incluirán estudios con mayor tiempo de publicación en caso de requerirse.

I Marco teórico

En el presente marco teórico, primero se desarrolla el marco legal en el que se encuentra regulada a nivel nacional la SAS, mediante la revisión y análisis de las leyes que competen al tema de estudio, tales como: CPEUM, LGSM, LISR y su reglamento, CFF y su reglamento, LMV, así como la exposición de motivos que da entrada a ésta figura al marco jurídico mexicano; el segundo apartado es un breve análisis a nivel internacional, el cual parte del país de origen de las pequeñas sociedades, así como su implementación en otros países a través del tiempo, y un tercer apartado que comprende el marco conceptual y la revisión de la literatura que antecede al presente análisis.

1.1 Marco legal

1.1.1 México.

Respecto a la obligatoriedad de los mexicanos que contribuir al gasto público, es en la CPEUM de donde parte dicha obligatoriedad, tal como lo establece el artículo 31, fracción IV, que a la letra dice: “Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”(Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art.31).

Entendiéndose por proporcional, de conformidad a (Duque, 2018), cuando las leyes tributarias establecen cuotas, tasas o tarifas progresivas que van acorde a la capacidad económica del contribuyente, afectando los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos de manera justa y razonable, es decir, que quien obtenga ingresos más altos será quien más contribuya; con respecto a la equidad menciona que es el valor, en virtud del cual las leyes tributarias le dan trato

igual a los iguales, respecto de un mismo crédito fiscal en relación al objeto, base, fechas y deducciones, es decir en todos los aspectos de la relación tributaria, por lo anteriormente expuesto se deduce que, es obligatorio para los mexicanos contribuir al gasto público conforme a su ingreso de forma proporcional y otorgándosele la garantía de un trato igualitario con sus iguales.

En cuanto a los estímulos, se encuentra contemplada la facultad del Estado para realizar acciones que conlleven el fomento al crecimiento económico del país, en el artículo 25, párrafo primero, segundo, tercero y quinto constitucional, establece:

Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo.

El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la Constitución.

Así mismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo (CPEUM, 2018, art. 25).

De igual manera el artículo 39, fracción tercera del CFF, hace referencia a la facultad del Ejecutivo Federal de conceder estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general.

1.1.1.1 Aprobación de la reforma en México.

Desde el año 2016, México forma parte de los países que han adoptado a la SAS como una nueva figura societaria, con la publicación del decreto emitido el día 14 de marzo del 2016 y con supletoriedad de seis meses para su entrada en vigor, contados a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el cual reformó a la Ley General de Sociedades Mercantiles, creando así, la figura de la SAS, con el propósito de fomentar a las MIPYMES, con ingresos de hasta 5 millones de pesos, para promover la incorporación de éste sector a la formalidad y con ello, a contribuir al desarrollo del país.

El decreto en comento, expone motivos para dar cabida a la modificación de la LGSM, con el objeto de cumplir con los estándares internacional recomendados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), de la que México forma parte desde 1994, ésta organización propone modificar la ley en comento dando entrada a la SAS, a fin de que dicha sociedad pueda constituirse bajo una figura societaria más flexible y organizarse bajo las mejores prácticas de gobierno corporativo, contenidas en los principios de Gobierno Corporativo establecidas en el Código de Mejores Prácticas Corporativas, que emitió el Consejo Coordinador Empresarial (CCE) en 1999 y revisados al 2010, así como en la Ley de Mercado de Valores (LMV) que se publicó el 30 de diciembre de 2005 (Diario Oficial de la Federación , 2015a).

Tal como se ha visto, es con la publicación del decreto que entró en vigor el 15 de septiembre de 2016, que se reforma la LGSM en su artículo primero, fracción VII, donde se reconoce como nueva figura societaria, a la sociedad por acciones simplificada, y a la incorporación del capítulo XIV denominado: de la sociedad por acciones simplificada, comprendido de los artículos 260 al 273 de dicha ley.

1.1.1.2 Leyes mexicanas que regulan a la SAS.

México, adoptó esta forma de organización societaria, conformadas exclusivamente por personas físicas con la posibilidad de constituirse con la formalidad de una sociedad fomentando así la creación de nuevos negocios y en consecuencia empleos; al abreviarse el lapso de apertura de la sociedad de conformidad a la exposición de motivos se presenta como atractiva la SAS para la inversión, el poder iniciar una empresa en forma más ágil y sin costo de constitución debido a que los trámites se llevan a cabo a través de plataformas tecnológicas ante la SE (Diario oficial de la Federación, 2016b).

1.1.1.2.1 Marco jurídico.

Es en el Código de Comercio (CC) publicado en el DOF en octubre de 1889, de donde se conocen las primeras formas de modelo asociativo en México, siendo: la sociedad en nombre colectivo, la sociedad en comandita simple, sociedad anónima, sociedad en comandita por acciones y la sociedad cooperativa; ya para el año de 1934 dejó el CC de regular a las sociedades mercantiles, dando paso a la Ley General de Sociedades Mercantiles, contemplando ésta, las mismas figuras societarias, además de la sociedad de responsabilidad limitada que se creó hasta ese momento.

En México la LGSM, como ya se mencionó, solo reconocía a seis tipos de figuras societarias, no fue sino hasta la publicación del Decreto que se reforma y adiciona tal ley permitiendo la constitución de la SAS y con aplicación a lo que no se encuentre establecido para ésta sociedad, lo que regule a la ley en mención a la SA (LGMS, 2016a).

1.1.1.2.2 Marco Fiscal.

La SAS, para efectos fiscales está contemplada en el capítulo VIII denominado, de la opción de acumulación de ingresos por personas morales, comprendido de los artículos 196 al 201 de la LISR. El artículo 196 establece, que solamente podrá ser constituida por personas físicas, teniendo la opción de ser una sola persona, o un grupo de personas, cumpliendo una serie de requisitos legales y fiscales, como: contar con la autorización de uso de denominación otorgada por la Secretaría de Economía (SE); no requiere constitución ante fedatario público; los accionistas deben externar consentimiento de los estatutos de constitución que para tal efecto emite el sistema electrónico de la SE; requiere presentar información anual de la situación financiera del ejercicio inmediato anterior en el portal de la SE. El mismo artículo 196, determina que no podrán ser parte de una sociedad de acción simplificada, el socio o socios que formen parte de otra sociedad mercantil que tengan control de la misma o de su administración (LGSM, art. 196).

El apoyo fiscal para las SAS se encuentra establecido en el capítulo de los estímulos fiscales, al dar la opción de tributar en base a acumulación de ingresos, es decir, aun siendo una persona moral para efectos legales y fiscales, puede optar por pagar el impuesto sobre la renta (ISR) en base a flujo de efectivo. Este es el objeto del presente estudio, que permitirá determinar

las ventajas y en su caso desventajas de constituirse bajo ésta figura societaria, analizando los requisitos, las obligaciones fiscales y legales de contribuir bajo el régimen de flujo de efectivo.

1.1.2 Ámbito internacional

El origen a nivel internacional de las SAS, se encuentra regulado en países como; Alemania, Francia, España, Estados Unidos, y en América Latina; en países como, Brasil, Chile, Colombia y México que adoptó esta forma de organización empresarial a partir del año 2016, con la entrada de las SAS a la regulación mercantil.

1.1.2.1 Europa.

La investigación de las SAS en México, menciona, el origen de ésta figura societaria está en los empresarios franceses con el interés de tener una estructura más flexible que les permita realizar actividades industriales o comerciales, lo cual dio origen a la reforma de la ley en el año de 1994, que permitió la constitución de las SAS León (2016),, a la par de Francia, pionera de la introducción de las SAS, está Alemania, con la creación de la ley sobre pequeñas sociedades por acciones y desregulación del derecho de sociedades por acciones (Arcudia, Torres, & Orta, 2016), adoptada el 2 de agosto de 1994.

El ordenamiento alemán aprobó una normativa específica, que diera entrada a una modalidad simplificada de un tipo social concreto ya consolidado, de este modo se introdujo la pequeña sociedad por acciones. En España, con la Ley 7 de 2003, nace la sociedad unipersonal y en referencia a la sociedad de responsabilidad limitada y no a la sociedad anónima como en el caso de Alemania y Francia, denominada; la sociedad de la nueva empresa (Soto, 2018).

1.1.2.2 América Latina.

El estudio referente a las SAS, donde la considera como, una estrategia empresarial vanguardista: es en Estados Unidos de Norteamérica desde el año 1997, donde se origina la figura societaria con las características propias de la sociedad por acciones simplificadas, que a la letra dice:

En el derecho societario de los Estados Unidos de Norteamérica encontramos las correspondientes equivalencias entre las Sociedades por Acciones Simplificadas y las definidas por el ordenamiento anglosajón referido como: Sociedad de personas (*Partnership*), Sociedad de Responsabilidad Limitada (*Limitedliability Company*) y Sociedades de Capital (*Corporation*)”, (Soto, 2018b, p. 24. Citado por Novoa y Torres, 2011, p.23).

En Brasil se contempla a la sociedad simple, en el capítulo I, del título II de las sociedades del Código Civil Brasileño. En Chile se conceptualiza a la sociedad por acciones en la Ley 20.190 del 2007. Con la Ley 1258 en el año 2008, el Congreso de Colombia decreta en su artículo primero, la constitución de la SAS, formada por una o varias personas naturales o jurídicas, quienes sólo serán responsables hasta el monto de sus respectivos aportes, tal como lo establece la ley en comento (Diario Oficial de Colombia, 2008), y en México con la publicación de la reforma a la LGSM da entrada a una nueva figura societaria novedosa en la legislación mexicana, la llamada sociedad por acciones simplificada, el día 15 de septiembre del 2016.



Figura 1. Línea del tiempo de la sociedad de pequeñas empresas. Fuente elaboración propia con datos de investigación y leyes.

Con la línea del tiempo antes descrita se puede observar, la incorporación de una figura societaria, que cada vez más países la han ido adoptando, debido a que se ha visto la necesidad de flexibilizar el sistema societario, que resulte atractivo para el empresario el poder constituirse mediante una sociedad adecuada a sus necesidades y que protejan su patrimonio personal y su economía.

1.2 Marco contextual

Las SAS a nivel Latinoamérica como ya se ha mencionado surgieron a raíz de recomendaciones de la OCDE, de permitir figuras societarias flexibles, en apoyo a las MIPYMES, dicha recomendación para México, propone modificar la LGSM, la exposición de motivos de la propuesta expone:

Hoy, la estructura económica de los países muestra que las micro, pequeñas y medianas empresas son la columna vertebral y el motor de las economías, por su contribución al empleo, como su aportación al producto interno bruto (PIB).

Las pequeñas y medianas empresas se clasifican con base a diferentes criterios, entre ellos la correspondiente al número de trabajadores, que sirve de base para estratificar a las

empresas por su tamaño, adicionalmente se consideran la venta total anual e ingresos por mencionar algunos, conforme a la información arrojada en la Encuesta Nacional sobre Productividad y Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (ENAPROCE), la clasificación empresas se muestra en la tabla 1:

Tabla 1 Clasificación de las empresas

Tamaño	Sector	Rango de trabajadores	Rango de monto de ventas anuales (mdp)
Micro	Todas	0-10	Hasta \$4.00
Pequeña	Comercio	11 -30	Desde \$4.01 hasta \$100
	Industria y servicios	11-50	Desde \$4.01 hasta \$100
Mediana	Comercio	31-100	Desde \$100.01 hasta \$250
	Servicios	51-100	
	Industria	51-250	Desde \$100.01 hasta \$250

Fuente: Elaboración propia con datos del art. 3° la Ley para el desarrollo de la MIPYMES.

México fundamenta la exposición de motivos en comento, publicado en la Gaceta Parlamentaria, año XCIII, número 4236-II, miércoles 18 de marzo de 2015, "México, cuenta con una estructura empresarial fundada casi principalmente en MIPYMES y representan más de 4 millones de empresas", de las cuales el más alto porcentaje son micro empresas, mientras que las pequeñas representan y las medianas comprenden el resto porcentual, en cuanto a empleos generados las micro empresas representan el más alto porcentaje tal como se ilustra en la tabla 2 (Instituto Nacional de Estadística y Geografía, 2015).

Tabla 2 Empleo generado por estrato de empresa

Estrato	Empresas %	Empleo en %
Micro	97.60	75.4
Pequeña	2.00	13.5
Mediana	0.04	11.1

Fuente: Elaboración propia con datos de INEGI, encuesta nacional de ENAPROCE 2015.

Para junio del 2017 se han constituido 3 mil 800 pequeñas y medianas empresas ante la SE, RPC y SHCP comento en entrevista al Universal la subsecretaria de Competitividad y Normatividad de la Secretaria de Economía, Roció Ruiz Chávez (El Universal, 2017), situación que favorece en la calificación de los países, en cuanto a tiempo y costo para abrir un negocio de México en cuanto al ranking Doing Bussines del Banco Mundial, en cual arroja que para 2019 México ocupa el 56 lugar de los 190 que lo conforman según la facilidad de que ofrecen para hacer negocios(El Universal, 2017), indicador a la alza desde el 2014 donde ocupaba el lugar 43, así e indicador de apertura de negocio ocupaba el 61en el 2014, para el 2017 el lugar 93, cabe mencionar que dicho indicador entre más alto representa mayor la facilidad de apertura de negocio, Ruiz comenta, es en la Cuidad de México, Nuevo León y el Estado de México son las entidades donde se han constituido más empresas de éste tipo.

En la información proporcionada por el SAT, los contribuyentes PM en diciembre 2013 eran 1,575,255, han aumentado a fin del 2017 son 1,932,287, en comparación con las PF que eran 14,141,233 y para fin del 2017 24,780,762, lo que se puede observar es, el padrón de contribuyentes de PF era y sigue siendo más alto en comparación a las PM (Secretaria de Hacienda y Crédito Público, 2019).

1.3 Revisión de literatura

En este apartado se llevará a cabo la revisión de la literatura, en apego al objetivo general y a los objetivos específicos a desarrollar, mediante la conceptualización de las palabras clave y el análisis de documentos. En referencia a lo anterior las palabras a definir son: persona física, socio o accionista, sociedad, sociedad mercantil, sociedad por acciones simplificada, persona moral, estímulo fiscal, ingresos acumulables y flujo de efectivo.

1.3.1 Marco conceptual.

En este apartado se llevará a cabo la revisión de la literatura, en apego al objetivo general y a los objetivos específicos a desarrollar, mediante la conceptualización de las palabras clave y el análisis de documentos. En referencia a lo anterior las palabras a definir son: persona física, socio o accionista, sociedad, sociedad mercantil, sociedad por acciones simplificada, persona moral, estímulo fiscal, ingresos acumulables y flujo de efectivo.

1.3.1.1 Persona física.

La persona física es, toda persona hombre o mujer con capacidad de goce y de ejercicio, la cual es también llamada persona natural, Meneses (2013, p.11). El CCF en su artículo 22 establece la definición de persona física:

La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.

Respecto de la definición de persona física, Soto (2018c, p.12) comenta: “Se trata aquí de las personas naturales, del ser humano, hombre o mujer. Con lo cual se particulariza en un individuo perteneciente a la humanidad”.

Para éste trabajo se entenderá por personas física; a todos los individuos con capacidad jurídica o de goce, la cual poseen todos los seres humanos por el hecho de serlo, con capacidad de ejercicio o de actuar, siendo capaces de contraer derechos y obligaciones, ya sea por medio de ellos o de sus tutores.

1.3.1.2 Socio o accionista.

El accionista es aquel: “dueño de una o varias acciones en una compañía comercial, industrial o de otra índole”, RAE (2017). Para Perdomo (1996, p.24), los socios son: “Personas que suscriben las partes sociales de una sociedad mercantil personalista”. Morales (2007, p 5-6), en su obra denominada, contabilidad de sociedades expone lo siguiente:

La Ley General de Sociedades Mercantiles distingue otra clasificación al referirse, en los casos de sociedades en nombre colectivo, en comandita simple y de responsabilidad limitada, a las personas que las integran con el nombre de ‘socios’, en tanto que se les denomina accionistas a las personas que integran la sociedad anónima y la sociedad en comandita por acciones.

Para efectos del presente trabajo, el accionista es aquella persona física, que posee una parte o la totalidad del capital de la sociedad representado en acciones.

1.3.1.3 Sociedad.

Respecto de la definición de sociedad, Moreira establece: “Podríamos decir que la sociedad es un conjunto de seres humanos, unidos moral, material, espiritual y culturalmente para la satisfacción de comunes necesidades, recíprocos beneficios, aspiraciones semejantes y fines iguales”

(Moreira, 2003). La real academia de la lengua española (2018), define la sociedad como:

“Agrupación natural o pactada de personas, organizada para cooperar en la consecución de determinados fines”.

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. Las sociedades ejercitan sus derechos y contraen obligaciones a través de sus representantes” (Moreno, 1995, p.17).

Para efectos del presente estudio se entiende por sociedad, a la persona o agrupación de personas que se unen para el logro de un fin común establecido en el contrato social, constituidas bajo la regulación de la LGSM.

1.3.1.4 Sociedad mercantil.

En la obra, contabilidad de sociedades mercantiles, establece que se entiende por sociedad mercantil a: “la unión de dos o más personas que aportan algo en común, para un fin lícito determinado, obligándose a enterarse mutuamente de su actuación”. Meneses (2013, p.11).

De conformidad con el artículo 4º de la LGSM, se consideran sociedades mercantiles las constituidas bajo cualquiera de las especies mencionadas en el artículo primero: La sociedad en nombre colectivo; sociedad en comandita simple; sociedad de responsabilidad limitada; sociedad anónima; sociedad en comandita por acciones; sociedad cooperativa; y a la sociedad por

acciones simplificada. En la obra denominada introducción al derecho mercantil y fiscal, se define a la sociedad mercantil:

Es sociedad mercantil la que existe bajo una denominación o razón social, mediante el acuerdo de voluntades de un grupo de personas llamadas socios, que unen sus esfuerzos y capitales para la realización de un fin común de carácter económico con propósito de lucro (Ramírez, 2004, p.141).

En el Código Civil Federal (CCF) no se encuentra contemplado el concepto de sociedad mercantil como tal, sin embargo es de importancia definirla por exclusión de conformidad a lo establecido en el artículo 2688 de la ley en comento, que a la letra dice: “Por el contrato de sociedad los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial” (Congreso de la Unión, 2016a).

Para efectos del presente trabajo, la sociedad mercantil es aquella agrupación de uno, dos o más personas; que realizan actos de comercio contemplados en un contrato social; que posee personalidad jurídica propia, distinta de la de los socios que la conforman, los cuales se obligan a lo establecido en éste; y es acorde al logro del objeto de la misma. Se entiende por actos de comercio, “toda actividad o acto jurídico que quede dentro del campo del Derecho Mercantil” lo establece Valenzuela (2004, p. 10). En el artículo 75 del CC se enlistan los actos, que se reputan como actos de comercio.

1.3.1.5 Sociedad por acciones simplificada.

El concepto de la SAS se encuentra contemplado en la LGSM, denominada como: “la sociedad por acciones simplificada es aquella que se constituye con una o más personas físicas que solamente están obligadas al pago de sus aportaciones representadas en acciones” (LGSM, 2018, art. 260). En la obra, sociedad por acciones simplificadas, el autor comenta:

Doctrinalmente, se tiene que: La Sociedad por Acciones Simplificada es una sociedad comercial por la forma que puede emitir acciones y otras modalidades de valores mobiliarios, donde la responsabilidad de los asociados es limitada al monto de sus aportes. A diferencia de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, la sociedad por acciones simplificada no puede emitir valores en el mercado público, Soto (2018d, p.7 citado por Perin, Pierre-Louis 2008, p. 5).

La SAS, es una sociedad mercantil contemplada en la LGSM, que en consecuencia se encuentra regulada por el Derecho Mercantil, la cual puede ser conformada por uno o varios accionistas que solo responden hasta por el monto de sus portaciones representadas en acciones, que se unen para realizar los actos de comercio que requieran para el logro de los objetivos de la misma, establecido en su contrato social, la sociedad podrá realizar los actos que requiera siempre que sean lícitos, tal como lo establece el artículo 4° de la LGSM (LGSM, art. 4)

1.3.1.6 Persona moral.

Una persona moral conforme al concepto de la RAE (2017) se define como: “Persona moral creada por el contrato de sociedad y cuyo patrimonio está constituido por los bienes aportados por todos y cada uno de los asociados”. Otra definición es: “La persona moral es una entidad

formada por dos o más personas físicas, para la realización de los fines colectivos, a la que el derecho reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones” (Meneses, 2013b, p. 11). El artículo 25 del CCF establece quienes son consideradas personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736 (Congreso de la Unión, 2018b).

Para efectos de la LISR, el concepto de persona moral se encuentra establecido en el artículo 7º, primer párrafo, que a la letra dice:

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 (Congreso de la Unión, 2016c).

Para éste trabajo se entenderá por persona moral; a todas las sociedades mercantiles que, de forma lícita realicen actos de comercio, como intercambiar productos, bienes y servicios, necesarios para realizar el objeto establecido en su escritura constitutiva y conforme a sus estatutos, a fin de lograr una ganancia, es decir realizar actividades con fines de lucro.

1.3.1.7 Estímulo fiscal.

El diccionario la RAE (2017) es su apartado del español jurídico, define al estímulo fiscal como: “Ayuda económica otorgada por el Estado a una persona o colectivo, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación d desventaja o desigualdad”. Duran y Flores (2009, p.127) en su obra, estímulos fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta, respecto a los estímulos fiscales concluye: “son un beneficio que otorga el Estado a fin de promover ciertos sectores o actividades mediante la disminución de su carga fiscal”. El Diccionario Jurídico Mexicano (Instituto de investigaciones jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 1985), define estímulo, como un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal.

Con referencia a lo anterior, y para efectos de éste trabajo, un estímulo, es aquel beneficio otorgado por el Fisco Federal, para fomentar y desarrollar a los contribuyentes de determinado sector, a fin de que la carga fiscal se vea disminuida o favorecida.

1.3.1.8 Ingresos acumulables.

El artículo 16 de la LISR primer párrafo, establece cuales ingresos serán acumulables:

Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o

de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Por ingresos acumulables menciona Pérez y Fol (2017, p. 44):

Las sociedades por acciones simplificadas que tributen en el nuevo régimen de flujo de efectivo pagaran el ISR aplicando lo dispuesto en el título II de la LISR de las personas morales; es decir, tendrán que observar las disposiciones del régimen general de la citada ley. Por tal motivo, acumularán los mismos ingresos que acumulan las personas morales que tributan en este último régimen fiscal, con excepción de los ingresos en crédito y del ajuste anual por inflación acumulable.

Para efectos del presente estudio, se consideran ingresos acumulables, para la SAS, la totalidad de los ingresos que obtenga la sociedad en el ejercicio, en efectivo, en bienes, en servicio, o de cualquier otro tipo, salvo los ingresos en crédito y el ajuste anual por inflación; y para la SA, los establecidos en el artículo 16, 17 y 18 de LISR.

1.3.1.9 Flujo de efectivo.

Las Normas de Información Financiera (NIF) (2016, p.184), en sus pronunciamientos conceptuales emitidos por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), en la serie B, numeral 2 (B-2), inciso c) establece, flujos de efectivo “ Son entradas y salidas de efectivo y equivalencias de efectivo”, para una mejor comprensión cabe conceptualizar también la palabra efectivo, contemplado en el mismo, “es la moneda de curso legal y la moneda extranjera en caja y en depósitos bancarios disponibles para la operación de la

entidad; tales como, las disponibilidades en cuentas de cheques, giros bancarios, telegráficos o postales y remesas en tránsito”.

13.1.10 Devengado

En las NIF, apartado A-2, (2016), el postulado básico de devengación contable señala:

Los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el momento en el que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideren realizados para fines contables.

El momento en el que ocurre la devengación lo encontramos en la explicación del postulado en comentario:

La contabilidad sobre una base de devengado, (también llamada, “contabilidad sobre una base acumulada”, o “contabilidad sobre una base de acumulación”) no solo capta transacciones, transformaciones internas y eventos pasados que representaron cobros o pagos de efectivo, sino también, obligaciones de pago en el futuro y recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro.

El mismo postulado presenta la diferencia entre, cuando se considera devengado y cuándo flujo de efectivo:

Realización se refiere al momento en el que materializa el cobro o el pago de la partida en cuestión, lo cual normalmente sucede al recibir o pagar efectivo o su equivalente, o bien, al intercambiar dichas partidas por derechos u obligaciones. Por ejemplo, cuando el cobro o pago de la partida se realiza con un activo fijo. Aun cuando no se haya

materializado dicho cobro o pago, la partida en cuestión se considera devengada cuando ocurre, en tanto que se considera realizada para fines contables, cuando es cobrada o pagada, esto se convierte en una entrada o salida de efectivo u otros recursos. Dado lo anterior, el momento de la delegación contable de una partida no coincide necesariamente con su momento de realización.

1.3.2 Estudios previos.

1.3.2.1 Internacional

El surgimiento de la SAS en Colombia, se da con el texto de *la Ley 1258, del 5 de diciembre de 2008* (Diario oficial, No. 47. p. 194), argumenta que la SAS, es un instrumento legal, para la realización de cualquier actividad empresarial y que cuenta con las siguientes notas distintivas: se puede constituir por una o varias personas naturales o jurídicas, sus accionistas tienen limitada su responsabilidad hasta el monto de sus aportes y una vez que se inscribe en el registro mercantil, forma una persona jurídica distinta de sus accionistas, continua el autor diciendo, las SAS mejoraron de manera muy importante el clima de negocios, siendo atractivas para la inversión extranjera, lo que tal vez ha permitido algunos de los grandes empresarios transformar sus compañías a este tipo de régimen, y que a un año han sido asombrosos los resultados, fueron creadas 11,480 sociedades, con lo cual se puede advertir el desvanecimiento de los tipos societarios tradicionales comenta el autor Rodríguez y Hernández (2014).

Para Jaramillo (Jaramillo, 2014) en su estudio realizado en Colombia, resulta notoria la novedad generada en el país sobre la implementación de este modelo societario, en primer lugar porque exige menos formalidades para la constitución de la SAS, haciéndose más económico y práctico para los empresarios, pero lo que más resalta es la posibilidad de otorgar el modelo en cuanto a

la amplia autonomía de la voluntad, ya que podría decirse que las normas establecidas para las SAS son de aplicación supletoria cuando falte la voluntad de las partes o del único socio.

Evidenciándose que las SAS buscan disminuir la normatividad y los procesos para la constitución de empresas, buscando en tal sentido agilizar el método para constituir una sociedad, dando potestades de autonomía y libertad a quienes determinan acoger, transformarse e implementar este modelo societario, agrega el autor.

En el estudio que busca información sobre si los empresarios conocían las ventajas y desventajas de las sociedad por acción simplificada para la empresa familiar en Colombia, y si las tienen en cuenta en la toma de decisiones (Betancourt et al., 2013), se encontraron ventajas en cuanto a: simplificación de trámites, acciones especiales, limitación de la responsabilidad, autonomía contractual, estructura flexible de capital y versatilidad para planear la sucesión; referente a las desventajas se encontraron en cuanto a: que la SAS no cotiza en bolsa, fusiones y escisiones, resolución de conflictos a cargo de autoridad administrativa, administración de hecho, restricción en la venta de acciones y a la simplificación del gobierno corporativo, véase anexo C y D para ventajas y desventajas respectivamente.

El estudio denominado “La sociedad por acciones simplificada: una nueva estructura para hacer negocios en las Américas”, el cual revisa los beneficios asociados con la formalización, la simplificación del proceso de registro de empresas, y explica los elementos clave de la Ley modelo a la luz de las mejores prácticas simplificación del proceso de registro de empresas emergentes globales, el cual empieza describiendo el derecho internacional privado en el sistema interamericano; la segunda parte toma en cuenta la Ley Modelo SAS en un contexto amplio donde se explica los antecedentes, lo que se pretende conseguir y si se ofrece de hecho una nueva estructura para hacer negocios; en una tercera parte se examina la Ley Modelo SAS en sí y se

comparan algunas de sus disposiciones a la luz de las mejores prácticas internacionales y con otros instrumentos emergentes. La Ley Modelo sobre la Corporación Simplificada ofrece a los Estados Miembros de la OEA una herramienta legislativa probada que puede beneficiar a empresas grandes y pequeñas; de hecho, presenta una forma nueva y sencilla de hacer negocios en las Américas, y en todo el mundo, para que todos puedan disfrutar de los beneficios de la incorporación y la formalización (Tramhel, 2017).

Así mismo el estudio referente a la SAS como una sugerencias para una reforma adicional, se realiza un análisis sobre los antecedentes, el desarrollo histórico de entidades de responsabilidad limitada unipersonales en América Latina, describe las perspectivas de México sobre la introducción de la entidad SAS a favor como en contra; analiza cual fue la intención del legislador para implementar la SAS, la figura está sujeta muchas restricciones, hay posturas que sostienen que es riesgosa y regresiva, mientras que otros mencionan que, elimina obstáculos burocráticos que fomentan la innovación empresarial, comenta el autor, sería mejor una estructura menos restrictiva, realizando una comparación con otros países latinoamericanos en situación similar; donde se sugiere una de reforma a la ley Mexicana. Dicho análisis concluye, lo que motivo a la creación de las SAS en México fue promover el crecimiento a mediante la flexibilización de constitución de nuevos negocios, sin embargo, al tener la obligación de transformarse en otra figura cuando así lo marque la ley, de igual forma se enfrentará a la tramitología y costos por los que se justifica la creación de la SAS, situación que se lograría eliminando el límite de los ingresos y abriendo la posibilidad de participación de accionistas jurídicos que permita tener socios subsidiarios; creación de fondo de capital de riesgo; eliminar la restricción que impide formar parte de ésta figura a socios mayoritarios; que se publique regulación referente a lo que significa “Ingresos anuales totales”; al comparar la SAS mexicana

con otros países latinoamericanos de situación similar, ésta incluye restricciones que los otros no; sin embargo aún con estas consideraciones, la SAS es un logro, un salto a la modernización, siendo la primer entidad jurídica que permite un solo accionista y su registro en línea, de costos de formación y de capital mínimo, características más flexibles que los demás países en referencia; sin embargo México debe utilizar este cambio para así expandir este marco a una variedad de tipos de entidades, concluye el autor (Daugherty, 2018).

1.3.2.1 México.

La SAS como se ha mencionado, es producto de la flexibilización del régimen societario en México por recomendación de organismos internacionales, que sugieren sistemas regulatorios que permitan fomentar a las MIPYMES a su inclusión en la economía del país, a este respecto, en los últimos años América Latina se va visto inmersa en la economía mundial, que representa cambios importantes, que se ha tenido la necesidad de importar de países desarrollados, modelos regulatorios de las sociedades, sin embargo señala que hay un largo camino por recorrer (Reyes, 2011).

Las MIPYMES son y serán la columna vertebral de la economía mexicana afirman (Díaz-Cardoso et al., 2017) es por eso la importancia del gobierno de crear figuras societarias mediante las cuales puedan constituirse las empresas de menor escala, que les permita ingresar a la formalidad y tener los beneficios, como estímulos fiscales, protección al patrimonio personal y financiamientos. La ubicación que ocupa éste sector empresarial, León y Ríos (2017) comentan, que son la principal fuente de empleo y que con el objeto de fomentar el emprendimiento de éste sector de la economía se implementó el nuevo régimen societario de las SAS que facilita la constitución e integración a la economía del país.

Debido a que en México, para constituir una empresa se incurre en trámites complicados y costos de constitución, el Gobierno mexicano se dio a la tarea de flexibilizar la constitución de sociedades, modificando en año 2016 la LGSM dando cabida a las SAS como una figura societaria flexible, de bajo costo y con un reducido tiempo de constitución, situación que permite a los emprendedores constituirse en un nuevo modelo societario que va acorde con los requerimientos a nivel internacional. León y Ríos (2017b) comenta que ésta iniciativa fue promovida con el fin de contar con un sistema cómodo y económico de constitución de la sociedad, dejando atrás complejos procesos de constitución y costos de registro ante fedatario público, que van de hasta treinta y cinco mil pesos y con trámites de 15 a 75 días, situación superada con la SAS con un proceso constitutivo de un día y de forma gratuita, lo que permitirá al comercio informal poder sumarse a ésta figura y poder cumplir con sus obligaciones fiscales.

En concordancia a lo expuesto anteriormente, Jaramillo (2014) concluye, es clara la evolución normativa en materia societaria a nivel internacional, debido a que los países han buscado un modelo societario flexible que cubra las necesidades y parámetros de los empresarios conforme a su esquema legal y productivo.

La exposición de motivos que reformó la LGSM, fundamenta la creación de la SAS, en la necesidad de contar con un modelo asociativo flexible que apoye a nuevas empresas a constituirse como una sociedad y no como persona física, que les permita: ser competitivos, acceder a financiamientos, ser más productivos, generar nuevos empleos, y garantizar su permanencia en el mercado, implementando las mejores prácticas de gobierno corporativo (Cámara de diputados, 2015), tomando en consideración los factores económicos, tributarios y sociales ya que son partes esenciales para la permanencia de los negocios, exponen Díaz-Cardoso et al. (2017c).

El Código de Mejores Prácticas de Gobierno Corporativo inicialmente fue creado para empresas que cotizan en la bolsa, podría ser aplicado para pequeñas y medianas empresas que en sus inicios no necesiten su bursatilización, estando la apertura de realizarla en caso de crecimiento y necesidades financieras. En el documento se realizan distintas recomendaciones en cuanto a la administración de las sociedades a través de la implementación de un Gobierno Corporativo, agregan los autores (Gutiérrez R. & Tamayo C., 2018)).

Reyes (2010) en su estudio de las SAS, como una alternativa útil para los emprendedores latinoamericanos afirma: la propuesta apunta a una transformación radical de muchas de las estructuras legales vigentes con el fin de ponerlas a tono con las concepciones contemporáneas y, sobre todo, con las necesidades de los empresarios. Se trata, en esencia, de facilitar la creación y el funcionamiento de nuevas sociedades, de favorecer la innovación empresarial y de mejorar la competitividad del sistema económico.

Las SAS son una buena estrategia económica y social de constitución para el emprendedor, pues además de no causarle el desembolso de efectivo para su formalización, éste le permite permanecer en un esquema tributario que con la debida asesoría y planeación financiera-fiscal le brinda estabilidad económica para subsistir; también brinda al emprendedor la oportunidad de proteger su capital, ya que solo responde por la proporción societaria que le corresponde, mientras que operar como una persona física en la que aparentemente gana más, pues la utilidad después de impuestos es exclusiva, implica un riesgo de perder su patrimonio en alguna situación de conflicto jurídico o fiscal; y permite constituirse sin tramites complejos a través de medios de comunicación de la SE, exponen Díaz-Cardoso et al. (2017d), a éste respecto León y Ríos (2017c) determina que la SAS representa tanto ventajas como desventajas, en lo que concuerda León (2016) la SAS es una figura societaria hibrida en su regulación: flexible y a la

vez imperativa, que al constituirse incluso por un socio, por medios electrónicos y sin costo, representa para los empresarios un incentivo, sin embargo las obligaciones establecidas por la LGSM, de información, publicidad y responsabilidad disuade el uso de esta figura, lo que puede poner en peligro el éxito de la SAS en México con respecto a la SA agrega el autor en comentario.

II Método

En éste capítulo se planteará la metodología a utilizar para llevar cabo el desarrollo de la presente investigación y en consecución el logro de los objetivos, analizando el esquema fiscal y legal de la SAS, y de las disposiciones aplicables a ésta, realizar cálculos del ISR que permita hacer un comparativos, dando como resultado el contraste del efecto económico respecto del ISR de la SA y de la SAS, para lo cual se utilizará el método cualitativos descrito en el siguiente apartado.

2.1 Enfoque de investigación

2.1.1 Cualitativo.

El enfoque de la presente investigación es cualitativo, sin embargo para poder argumental tal postura es de consideración importante primero revisar en que consiste éste método: “El método cualitativo o método no tradicional; se orienta a profundizar casos específicos y no a generalizar. Su preocupación no es prioritariamente medir, sino cualificar y describir el fenómeno social a partir de rasgos determinantes, según sean percibidos por los elementos mismos que están dentro de la situación estudiada” (Bernal, 2010, p.60).

De conformidad a Hernández et al. (2010, p.12) la investigación cualitativa se enfoca a “describir, comprender e interpretar los fenómenos a través de las percepciones y significados producidos por la experiencia de los participantes”, permitiendo la subjetividad utilizando la lógica inductiva, estudiando el fenómeno partiendo de lo particular a lo general.

Por lo anteriormente descrito, esta investigación es de tipo cualitativa debido a que se pretende describir el funcionamiento de la SAS, a través del análisis de las disposiciones fiscales y legales que le aplican, realizar cálculos del ISR con fines no cuantificables sino con el objeto

de ejemplificar el procedimiento para determinar el impuesto a la que está sujeta, para así contrastarlo con el cálculo desarrollado de la SA, que permita determinar las similitudes o diferencias en su caso de tributar bajo un esquema u otro, lo que permitirá establecer si conlleva ventajas o no, ésta nueva figura societaria respecto de la SA tanto en constitución como en su carga tributaria.

2.2 Paradigma de investigación

El paradigma en el método cualitativo, es subjetivista, tendiente a describir, comprender e interpretar los fenómenos (Hernández et al., 2010), a diferencia del método cuantitativo que es positivista, a lo que (Ruiz, 2012) comenta:

Los partidarios de llevar esta distinción a niveles extremos de discrepancia tienden a hablar de dos paradigmas científicos poco menos de irreconciliables. La diferencia entre ambos paradigmas científicos estriba en que el positivismo se basa en el análisis estadístico de datos recogidos por medio de estudios y experimentos descriptivos comparativos. Asume que solo el conocimiento obtenido a través de medidas y de identificaciones objetivas puede presumir de poseer la verdad. La hermenéutica, por su parte, representa una reacción contra esta rigidez del positivo respecto a ciertos tipos de problemas sociales. En lugar de explicar las relaciones causales por medio de hechos objetivos y análisis estadísticos, utiliza un proceso interpretativo más personal en orden a comprender la realidad.

Respecto al proceso interpretativo Orrego (2011) comenta:

Observando el proceso interpretativo, de acuerdo a lo expresado por Narváes, podemos decir que el mismo se compone de una serie de pasos, siendo el primero, la

interpretación de textos, posteriormente la interpretación del texto en ideas y finalmente la traducción de dichas ideas en palabras; aun así, considero, desde un punto de vista personal, que el proceso interpretativo exige de un previo entre la traducción del texto en ideas y la traducción del texto en palabras, el cual es, la argumentación a sí mismo, toda vez que, en la mente humana, son múltiples las ideas que se generan a raíz de la interpretación del texto, debiendo el sujeto, tomar partido de una de ellas, para poderla expresar; es así que cuando una persona lee un texto, ve una película, observa una obra de arte, o simplemente escucha a otro, genera en su mente un panel de debate con su propia mente, en la que discute cuál de las interpretaciones posibles del texto es la más adecuada, tomando partido al final por una de ellas, y si acaso considera que varias de las interpretaciones posibles son viables, creará una escala de jerarquías entre ellas.

Por lo tanto y de conformidad a las posturas de los autores antes mencionados el paradigma de la presente investigación es subjetivista, debido a que los datos obtenidos no serán por medio de estudios o experimentos, hechos objetivos o análisis estadísticos, sino más bien se basa en analizar e interpretar la realidad de la figura societaria en cuestión, en orden a comprender la realidad de la misma, es decir; interpretar los textos referentes a la SAS, plasmándolas en ideas para luego traducirlas en palabras y cálculos. De conformidad a lo expuesto se pretende analizar y describir las disposiciones legales y fiscales de las SAS, para así comprender su funcionamiento, constitución y forma de tributación para efectos del ISR, y con ello determinar las ventajas o en su caso desventajas de ésta figura, utilizando un proceso interpretativo en orden de comprender la realidad de las SAS, haciendo la revisión de la literatura

y leyes, interpretando el texto, llevando a cabo la traducción de dichas ideas, argumentándolas y traduciéndolas en una conclusión,

2.3 Método de investigación

El método en una investigación científica para Bernal (2010, P. 58-59) se entiende:

Como el conjunto de postulados, reglas y normas para el estudio y la solución de los problemas de investigación, institucionalizados por la denominada comunidad científica reconocida. En un conjunto global, el método científico se refiere al conjunto de procedimientos que, valiéndose de los instrumentos o técnicas necesarias, examina y soluciona un problema o conjunto de problemas de investigación”.

El cual contempla entre otros al, inductivo, deductivo, inductivo-deductivo, hipotético-deductivo, analítico, sintético, analítico-sintético, histórico-comparativo, cualitativo y cuantitativo. De aquí que, ésta investigación se considera que utiliza también el método, inductivo y el analítico-sintético los cuales se describen en los siguientes apartados.

2.3.1 Inductivo.

El enfoque cualitativo es inductivo o empírico, donde se estudian los fenómenos o sujetos partiendo de lo particular a lo general (Hernández et al., 2010).

Este método utiliza el razonamiento para obtener conclusiones que parten de hechos particulares aceptados como válidas, para llegar a conclusiones cuya aplicación sea de carácter general. El método se inicia con un estudio individual de los hechos y se formulan conclusiones que se postulan como leyes principios o fundamentos de una teoría (Bernal, 2010, p.59-60).

En este estudio se utiliza el método inductivo, porque se estudiará a la SAS partiendo de un análisis de los requisitos legales y fiscales que deben cumplirse para poder constituir ésta figura, se hará un análisis de las disposiciones legales que le competen, así como de las obligaciones tributarias, para posteriormente proceder a realizar cálculos que ejemplifiquen el impuesto que pagará, comparándolo con las obligaciones y carga tributaria de la SA, dicho de otra forma, primero se analizará de forma particular los artículos que crean, obligan, administran y disuelven a la SAS, para luego concluir en conjunto sus obligaciones de constitución, operatividad, tributación y disolución, análisis que permitirá entender a la SAS en su conjunto, que permitirá decidir, si constituir ésta figura, es beneficioso para un empresario o no.

2.3.2 Analítico-sintético.

El método analítico sintético, estudia el objeto partiendo de un análisis, es decir estudia cada una de sus partes y luego las integra, a éste respecto Bernal (2010, p. 60) comenta, “Estudia los hechos partiendo de la descomposición del objeto de estudio en cada una de sus partes para estudiarlas en forma individual (análisis), y luego se integran esas partes para estudiarlas de manera holística e integral (síntesis)”, en ese mismo sentido se pronuncia (Atehortúa & Zwerg-Villegas, 2012) “los fenómenos y los sujetos son abordados desde una perspectiva holística”, es decir, que se estudian como un todo, en forma conjunta, no en partes.

Respecto a los pronunciamientos anteriores, ésta investigación utiliza el método analítico sintético, debido a que, primero se van a analizar los artículos de la LGSM, de LISR, LMV, y del CFF, LISR, aplicables a las SAS, para poder entender cómo se constituye, funciona, disuelve y tributa, siendo una sociedad mercantil prevista en para efectos del ISR en el capítulo de la opción de acumulación de ingresos por persona moral.

2.4 Diseño de investigación

2.4.1 Tipo de investigación.

La presente investigación es, no experimental, de tipo documental; es documental, en cuanto a que se utilizará dicha técnica de investigación, consistente en realizar lecturas de la información ya escrita, a fin de conocer el estado actual de este figura societaria, permitiendo con ello establecer relaciones, posturas, diferencias, a efecto de determinar las ventajas y en su caso desventajas para efectos fiscales y legales, clasificación de conformidad con Bernal (2010).

Respecto a la clasificación de las investigaciones por el método de recopilación de la Información documental o teórico, Muñoz (2011, p.14) considera que son: “Trabajos cuyo método de investigación se concentra en la recopilación de datos documentales, que aparecen en libros, textos, apuntes, revistas, sitios Web o cualesquiera otros documentos gráficos, icnográficos y electrónicos”.

Una investigación es experimental cuando: “se analiza el efecto producido por la acción o manipulación de una o más variables independientes sobre una o varias dependientes” (Bernal, 2010, p.120), conforme a lo expuesto por este autor, la presente no cubre las características de la investigación de tipo experimental, por lo tanto, es no experimental.

2.4.2 Análisis de información.

La herramienta que se utilizará en la presente investigación será, de análisis documental, consistente en: leer las fuentes de referencia, que serán obtenidas tanto de documentos impresos como libros, leyes, doctrina, y bases de datos para acceder a investigaciones científicas, artículos de revistas, utilizando como herramienta la internet, logrando recabar información de diferentes

investigadores, seleccionar las fuentes de información con la que se va a desarrollar la investigación y analizarla, con la información obtenida de la LISR, se realizarán cálculos numéricos con fines comparativos, no estadísticos, tanto de la SAS como de la SA, “El análisis de los datos consiste en escribir información y desarrollar temas “, con uso moderado de operaciones aritméticas (Hernández et al., 2010).

En concordancia a lo explicado anteriormente, para obtener los resultados se analizará la información contenida en las fuentes de investigación comentadas en el párrafo anterior, analizando las obligaciones del impuesto correspondiente al ISR, para proceder a realizar en cálculo comparativo a manera de ejemplificar la carga correspondiente dicho impuesto de las dos figuras societarias en mención, que conlleven al logro del objetivo de la presente, ver tabla 3.

Tabla 3 Tabla del procedimiento y la técnica a utilizar para el análisis de la información.

Número	Procedimiento	Técnica
1	Identificar estudios previos referentes al tema	Fuente de información, incluyendo leyes, tesis, estudios científicos y doctrina.
2	Uso de la tecnología como herramienta de investigación	Documentos impresos e Internet para consultar bases de datos EBSO, SCOPUS, google académico, revistas y portales oficiales.
3	Leer y analizar la literatura previa sobre el tema	Analizar y seleccionar la información recopilada.
4	Extraer de los estudios, el objetivo, método y conclusiones	Elaborar tabla de contenido en word del estado del arte, las referencias pueden ser sujetas a modificación o aplicación durante el desarrollo de la investigación- por orden cronológico , Ver anexo B.
5	Interpretar el material recopilado	Realizar inferencias de la información.

6	Análisis y clasificación de las leyes aplicables	Realizar tabla de contenido, identificando, ley, artículo, fracción, párrafo y descripción ver anexo B.
7	Recolectar la información necesaria para el logro de los objetivos	Extraer la información necesaria. Análisis e interpretación de la información. Elaborar ejemplos de cálculos de ISR de manera no discrecional.
8	Redactar el informe provisional	Desarrollar la investigación conforme al cronograma de actividades.
9	Revisar la planeación de la investigación	Leer y revisar el avance, realizar correcciones para su presentación.
10	Redactar el informe final	Presentación final

Fuente: elaboración propia.

2.4.2 Variables de investigación.

Los conceptos a analizar en la presente investigación son las ventajas de constituir una SAS como concepto dependiente; y como independientes a la carga fiscal a que está sujeta, el régimen legal que la regula, así como el efecto económico que conlleva para efectos tributarios del ISR, debido a que dependiendo el resultado obtenido de los conceptos independientes se verá reflejado el resultado del estudio, es decir, una vez analizados los conceptos independientes se podrá determinar si existen ventajas o no de constituir esta figura societaria.

Respeto a la diferenciación entre variable y conceptos Hernández et al., (2010) comenta, en la investigación de tipo cualitativa no se definen variables sino conceptos generales.

2.4.2.1 Conceptos generales.

2.4.2.1.1 Carga fiscal.

Para efectos tributarios la carga fiscal, es todo la reglamentación establecida en la LISR y el CFF y reglamentos respectivos, siendo optativo para las SAS cumplir sus obligaciones de conformidad a lo establecido en el capítulo VIII denominado de la opción de acumulación de ingresos por persona moral.

2.4.2.1.2 Régimen legal.

Son todas las obligaciones a que está sujeta la SAS comprendida dentro de la LGSM empezando por el artículo primero y lo dispuesto en el capítulo XIV específico para esta figura.

2.4.2.1.3 Efecto económico.

Respecto al ISR, es el impacto económico, que tiene la SAS al tributar bajo la opción de acumulación de ingreso comúnmente conocido como la opción de flujo de efectivo, es decir una vez analizada la información, y realizado los cálculos que ejemplifican el ISR, de podrá determinar el efecto que tiene para la empresa tritutar bajo ésta opción.

2.4.2.4 Las ventajas de constituir una SAS.

Una vez analizado la carga fiscal, el régimen legal y el efecto económico descritos anteriormente, se podrán determinar si constituir una sociedad denominada de SAS conlleva ventajas o no, para efectos del ISR.

2.4.3 Congruencia del planteamiento.

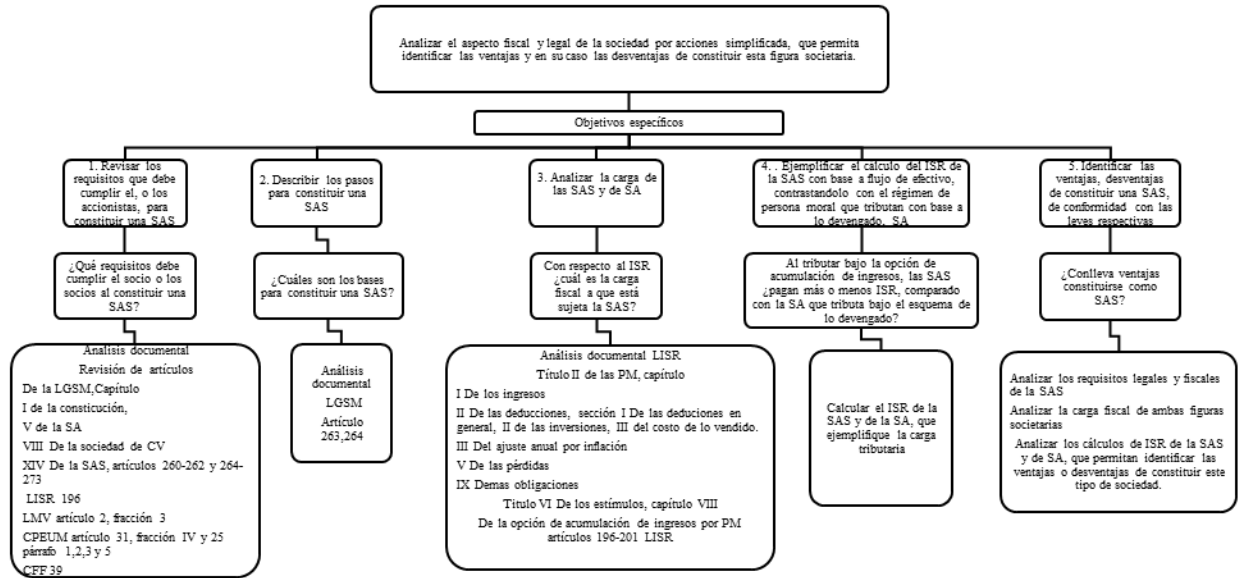


Figura 2. Diagrama de congruencia de planteamiento. Fuente elaboración propia.

2.5 Delimitación

2.5.1 Delimitación de la investigación espacial.

Esta investigación será de ámbito Federal, debido a que se analizarán las disposiciones fiscales y legales aplicables a las SAS ubicadas en los Estados Unidos Mexicanos.

2.5.2 Delimitación de la investigación temporal.

El periodo de análisis, comprende las disposiciones fiscales y legales a partir del 2016 año en que entró en vigor la SAS y hasta el 2018, debido a que el periodo total para llevar a cabo la investigación es de junio 2018 a junio 2019, de conformidad al cronograma del plan de trabajo de la presente investigación, durante el último semestre se desarrollara la descripción e interpretación de los resultados, mediante; la depuración de la información obtenida, descripción

de los resultados obtenidos, análisis de los resultados obtenidos, para proceder a hacer las conclusiones y redactar el informe final.

2.6 Objetos de investigación

Para el desarrollo de la investigación, se consideran objetos, las leyes, libros y estudios científicos, mediante los cuales se obtendrá la información requerida, que conlleve a la consecución de los objetivos de la presente.

2.7 Instrumento de recolección de datos

La información obtenida se concentrará en una tabla analítica, que contenga los datos especificando: ley, artículo, párrafo, fracción e inciso requerido para el análisis del objetivo a desarrollar y una breve descripción de los mismos, véase anexo A; así como para la revisión literaria se concentrará en otra tabla analítica que describe el autor, método, variables, resultados e inferencias por estudio analizado, véase anexo B.

2.8 Población y muestreo

2.8.1 Población.

La población para el presente análisis, son las disposiciones legales y fiscales de las personas morales denominadas SAS, contenidas en la LGSM y la LISR respectivamente, así como estudios que ya se han desarrollado respecto al tema de estudio.

2.8.2 Muestra.

La muestra legal y fiscal para la SAS a analizar comprende del período 2017 a enero 2018, así como las disposiciones aplicables a las personas morales en general. Se procederá a realizar extracciones de las leyes en comento, para concretar en los apartados aplicables a la SAS para efectos legales y el capítulo de la acumulación de ingresos para personas morales respecto al ISR, así como el Título referente a las personas morales del régimen general de ley, la información recabada se organizará en tablas de contenido, véase el tabla 1, del anexo B.

2.8.1 Para efectos fiscales.

Las disposiciones para efectos fiscales son las contenidas en la LISR; en el capítulo VIII de la opción de acumulación de ingresos por personas morales adicionado en el DOF el día 30 de noviembre del 2016 que comprende los artículos del 196 al 201 y las disposiciones establecidas en el título II de las disposiciones de las personas morales: capítulo I de los ingresos; capítulo II de las deducciones, sección: I de las deducciones en general, II de las inversiones, III del costo de lo vendido; capítulo III del ajuste anual por inflación; capítulo V de las pérdidas; y capítulo IX de las obligaciones; de las personas morales.

2.8.2 Para efectos legales.

A efectos de comprender las disposiciones legales a que están sujetas las SAS, se analizará el capítulo; I de la constitución y funcionamiento de las sociedades en general; V de la Sociedad Anónima; VIII de las sociedades de capital variable; y XIV de la sociedad por acciones simplificada, de la LGSM.

2.8.3 Estudios científicos.

Se procederá a investigar en las bases de datos de la Universidad Autónoma de Baja California (UABC), como EBSO, SCOPUS, redalyc.com, google académico, bases de datos de revistas jurídicas, congresos de contaduría y administración del Politécnico, portal de SAT, portal de la SE, ENAPROCE, INEGI, OCDE, Congreso de la Unión, así como doctrina escrita.

En este apartado de la investigación, se ha recopilado, leído, seleccionado y extraído estudios científicos pertinentes al tema, contemplados en el estado del arte, unos incluidos en el apartado de los antecedentes, y otros en el apartado del marco teórico, en la sección de revisión de literatura. Se encontró doctrina escrita sobre éste tipo de sociedad, la cual se ha leído y analizado cuidadosamente, ver figura 3.

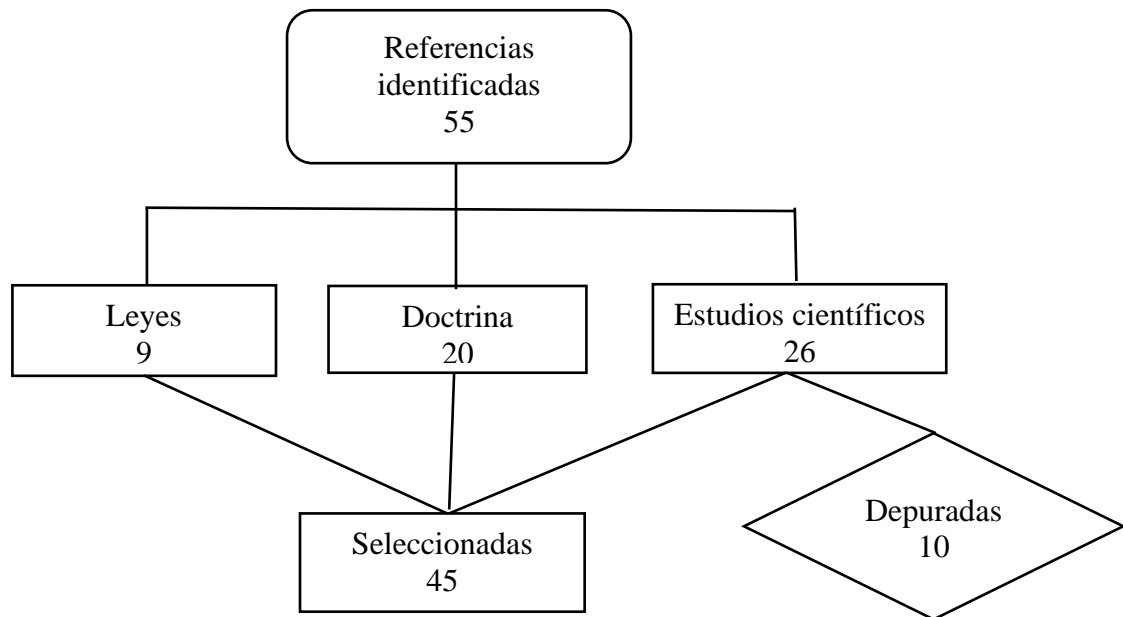


Figura 3. Selección de referencias para análisis. Fuente elaboración propia.

2.9 Análisis de datos

El análisis de la información requerida para el logro de los objetivos, de llevará a cabo haciendo la ya visualizada separación de los aspectos comprendidos en el objetivo general:

1. Análisis legal, para desarrollar dicho análisis se revisará lo referente a la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de manera equitativa y proporcional establecido en el artículo 31 fracción. IV de la CPEUM; artículo 25, párrafo 1º, 2º, 3º y 5º constitucionales de la obligatoriedad del estado de generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo; y el artículo 39, fracción tercera del CFF referente a la facultad del Ejecutivo Federal de otorgar subsidios.

De la LGSM la cual reglamenta lo concerniente a las sociedades mercantiles, primero se analizará el concepto de SAS previsto en el artículo 260; el uso de denominación con las características establecidas en el artículo 261; los requisitos de constitución del artículo 262, y el procedimiento para llevarlo a cabo la constitución descrito en el artículo 263; análisis de los estatutos sociales que debe contener el contrato social establecido en el artículo 264; los casos en que se debe hacer publicaciones ante el portal de la SE de conformidad al artículo 265; artículos 266, 267, 268, 269 y 270 respecto de, la administración, la asamblea de accionistas, modificaciones a los estatutos y en caso de existir controversias de la forma de solucionarlas; el artículo 271 referente al reparto de utilidades y finalmente el artículo 273 que habla sobre la obligación supletoria de la aplicación de la ley respecto de lo no contemplado en las SAS, lo que se establece para la SA.

2) Análisis fiscal, respecto del ISR, se comprenderá los artículos que a continuación se describen: 196 que conceptualiza a las SAS; 197 que establece cuales ingresos se consideran acumulables; 198 referente a las deducción autorizada de las mercancías en lugar del costo de

venta previsto para las personas morales que tributan con base a lo devengado así como las demás deducciones comprendidas del artículo 25 al 30 del título II, capítulo II, de las deducciones en general; 199 que describe el procedimiento para calcular el impuesto del pago provisional; 14 referente a la determinación del coeficiente de utilidad; 9 de la tasa aplicable para el cálculo del pago provisional; 196 que establece el límite de ingresos que debe tener una SAS; artículo del 16 al 24 del título II, capítulo I, de los ingresos de las personas morales; 200 del cálculo del impuesto anual; 201 donde se establece los supuestos de la salida del régimen de flujo de efectivo; el análisis antes descrito permitirá obtener la información necesaria y suficiente para ejemplificar la carga fiscal de esta figura societaria, respecto al Título VII, de los estímulos fiscales, Capítulo VIII, de la opción de acumulación de ingresos por persona moral; analizar el efecto de tributar en la opción de acumulación de ingresos, ejemplificando con números el cálculo del ISR, a fin de ilustrar el impacto económico de las SAS; realizar el cálculo del impuesto sobre la renta con base a flujo de efectivo, conforme lo establecido en la Ley del LISR, respecto a la persona morales que tributan en base a lo devengado, de forma específica una Sociedad Anónima (SA).

3) Para los estudios científicos y doctrina, se utilizará como instrumento de recolección de información y análisis de contenido, una tabla construida en Word, descrita en el anexo B, que contendrá: la identificación del autor, a) para tesis: Autor apellido, A.A. (año), Nombre de la obra. Nombre de la Institución, Lugar; b) para doctrina: Autor Apellido, A.A. (año), Nombre de la obra. Lugar: Editorial. El objetivo de la investigación, categoría o variable, instrumento de recolección de la información, los resultados obtenidos de la misma, e inferencias.

La información obtenida mediante la revisión documental, primeramente se integrará en las tablas descritas en el apartado anterior, compuestas básicamente por textos extraídos de las fuentes de información.

El análisis de los datos consistirá en escribir información y desarrollar temas con uso moderado de operaciones aritméticas, la cual se analizará para obtener los datos que se requieren para dar respuesta a las interrogantes planteadas mediante las cuales se logran los objetivos del presente estudio, para posteriormente, describir los resultados obtenidos y emitir conclusiones (Hernández et al., 2010).

III Resultados

En éste apartado se describirán los hallazgos fruto de la investigación documental realizada en el ámbito legal y fiscal de la SAS y de SA, mediante los cuales se pretende conocer las disposiciones Jurídicas de constitución y funcionamiento de la SAS, así como la carga tributaria de ambas figuras, a fin de contrastarlas, para con ello determinar si constituir una SAS representa ventajas o en su caso desventajas, así como el efecto económico en cuanto al pago del ISR de ambas sociedades.

3.1 Análisis legal

El análisis de las leyes que se aplican para poder constituir una SAS se describen a continuación, seccionados para su mejor presentación, cabe aclarar que este apartado incluye solamente la obligatoriedad para ésta sociedad, el análisis de las SA se presenta en anexo L denominado comparativo legal de ambas figuras.

3.1.1 Concepto.

La SAS, es aquella sociedad que se constituye con una o más personas físicas que solamente están obligadas al pago de sus aportaciones representadas en acciones, definición que se encuentra en el artículo 260 de LGSM (Congreso de la Unión, 2016d), del cual se puede desprender tres aspectos a analizar: en primer lugar, es una sociedad con personalidad jurídica reconocida por el Código Civil (CC) en el artículo 25 fracción III el cual establece que son personas morales las sociedades civiles o mercantiles reconocidas por el artículo primero (Congreso de la Unión, 2018e) el cual contempla a siete figuras societarias, siendo la séptima la SAS; el segundo punto es, que permite la unipersonalidad, es decir se puede constituirse por una

persona física, o por más de una, pero en ningún caso podrán ser por personas morales; y tercero los accionistas responden solo hasta el pago de sus aportaciones.

3.1.2 Denominación de la sociedad.

La autorización de uso de denominación deberá tenerla alguno de los accionistas, será designada libremente y autorizada por la SE a través del portal de la misma, <https://www.gob.mx/tuempresa>, primer párrafo del artículo 262 LGSM (Congreso de la Unión, 2018f), debiendo ser diferente a la de cualquier otra sociedad, seguida de las palabras “Sociedad de Acciones Simplificadas” o su abreviatura “SAS”, de conformidad al artículo 261 LGSM, una vez obtenida ésta se procede a constituir la sociedad con las bases establecidas en el artículo 263, segundo párrafo, véase tabla 5 (Cámara de diputados, 2018i), pudiendo constituirse como sociedad de capital variable tal como lo establece el artículo 1º. LGSM en cuyo caso deberá apegarse a lo establecido para éste tipo de sociedades en los artículos del 213 al 221 de la misma ley en comento, análisis que se realizara más adelante. El uso de denominación de la SAS es en los mismo términos de la SA establecido para ésta última en los artículos 87 y 88 de la LGSM (Congreso de la Unión, 2018g).

3.1.3 Requisitos para constituir una SAS.

Para poder constituir una SAS, se deben tomar en consideración los requisitos establecidos ley para tal efecto, contemplados en la tabla 4.

Tabla 4 Requisitos para constituir una SAS.

Requisitos		
1.	Límite de ingresos totales percibidos o estimados anuales	Limite 5 mdp.
2	Que sean accionistas personas físicas, no lo sean de otra sociedad mercantil donde tengan el control de la sociedad o de su administración	Conforme a la Ley del Mercado de Valores (LMV) artículo 2 fracción III
3	El o los accionistas deben externar su consentimiento de constituir una SAS	Uso del Certificado de Firma electrónica Avanzada (e.firma)
4	Uno de los accionistas debe contar con el uso de denominación o razón social	Autorizado por la SE

Fuente: elaboración propia con datos de la LGSM.

De conformidad a lo establecido por la Ley del Mercado de Valores (LMV) en el artículo 2 fracción III se considera que se tiene el control de la sociedad o de su administración: estableciendo como control, la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:

- a) Imponer, directa o indirectamente, decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios y órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros administradores o sus equivalentes, de una persona moral.
- b) Mantener la titularidad de derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.

c) Dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma (Congreso de la Unión, 2018h).

3.1.4 Procedimiento de constitución.

Para constituir una SAS, se llevará a cabo a través de la página de la SE, dando seguimiento a las bases de constitución establecidas en el procedimiento del artículo 263 de la LGSM, ver tabla 5.

Tabla 5 Bases de constitución.

Pasos	Procedimiento de constitución
1	Se abrirá un folio por cada constitución;
2	El o los accionistas seleccionarán las cláusulas preestablecidas de los estatutos sociales que ponga a disposición la SE través de su sistema.
3	Se generará un contrato social digital de la constitución de la SAS, firmado electrónicamente por todos los accionistas con el uso de su e.firma.
4	La SE, verificará que el contrato social de la constitución cumpla con los estatutos sociales y lo enviará de forma electrónica al Registro Público de Comercio (RPC) para su inscripción.
5	El sistema generará de manera digital la boleta de inscripción de la sociedad en el RPC.
6	El artículo 5º. LGSM establece que las SAS se constituirán a través del procedimiento establecido expresamente para ella, siendo optativa la utilización de fedatarios públicos.

-
- 7 La existencia de la SAS se prueba con:
1. El contrato social de la constitución de la sociedad, y
 2. La boleta de inscripción en el Registro Público de Comercio (RPC)
- 8 Los accionistas que soliciten la constitución de la sociedad, son responsables, de la existencia y veracidad de la información proporcionada, respondiendo por daños y perjuicios que se pudieran originar, sin perjuicio de las sanciones administrativas o penales a que hubiere lugar.
- 9 Las demás que establezcan las reglas del sistema electrónico de constitución de la SE.
-

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 263 LGSM.

3.1.5 Estatutos sociales.

Al constituir una SAS, se deberán cumplir con los estatutos sociales establecidos en el artículo 264 de la LGSM descritos en la tabla 6.

Tabla 6 Estatutos sociales

Estatutos
Nombre, domicilio, Registro federal de contribuyentes (RFC) y correo electrónico de los accionistas;
Denominación, domicilio, objeto y duración de la sociedad;
Forma y términos, de suscripción y pago de acciones, cubiertas dentro del término de un año contados presentación ante la SE un aviso, conforme al artículo 50 Bis del CC;
Número, valor nominal y naturaleza de las acciones en que se divide el capital social;
número de votos que tendrá cada socio en virtud de sus acciones;
Forma de administración de la sociedad,

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 264 LGSM.

Para constituir una SAS, el accionista deberá seleccionar los estatutos preestablecidos por la SE contenidos en el artículo 264 de la LGSM, para efectos de las SAS constituidas por un solo accionista, cuando se haga mención a accionistas se hace referencia al accionista único, cuando se haga mención de contrato social por ser más de un socio, se entenderá referida al acto social nombre dado cuando es un solo accionista, de conformidad al segundo párrafo del artículo 273 de la LGSM (Congreso de la Unión, 2018i).

3.1.6 Responsabilidad de los accionistas.

Los accionistas que forman la sociedad son responsables solidarios y responden para con la sociedad, ante terceros incluso hasta por comisión de delitos, contenidos en la LGSM, véase tabla 7 donde se describen.

Tabla 7 Responsabilidad de los accionistas

LGSM	Responsabilidad
260	Solo hasta por el valor de sus aportaciones representadas en acciones, es decir, ésta figura protege el patrimonio personal de los accionistas, puesto que responden de forma limitada hasta por el monto de estas.
260	Al rebasar el límite de los 5 millones de pesos, deberán el o los accionistas
último párrafo	transformar la sociedad en otra figura mercantil y de no hacerlo, responderán frente a terceros, subsidiaria, solidaria e ilimitadamente, sin perjuicio de cualquier otra responsabilidad en que hubiere incurrido.

263	Los accionistas que soliciten el registro de la sociedad ante la SE, son responsables
fracción	de la existencia y veracidad de la información proporcionada, respondiendo por
VIII	daños y perjuicios, así como de las sanciones administrativas o penales.
264	El, o los accionistas serán subsidiariamente o solidariamente responsables, según
	corresponda, con la sociedad, por la comisión de conductas sancionadas como
	delitos.

Fuente: elaboración propia con datos de la LGSM.

3.1.7 Representación.

La representación de la sociedad prevista en el artículo 267 de la LGSM, estará a cargo del administrador, que será el encargado de la gestión y representación de la empresa, quien podrá de conformidad al objeto social, celebrar los actos y contratos para el logro de su objeto, por su sola designación, esto es, sin que tenga que ser ante fedatario público.

3.1.8 Asamblea de accionistas.

El órgano supremo de las SAS es la asamblea de accionistas, integrada por el accionista unitario, o en caso de ser más de uno, se integrará por todos los socios, artículo 266 LGSM. Las resoluciones, serán tomadas por mayoría de votos de forma presencial o por medios electrónicos cuando se establezca un sistema de información conforme al artículo 89 del CC, el mencionado artículo permite el uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología cuando se realicen actos de comercio y en la formación de los mismos, por sistema de información: se entenderá “todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de datos”, el mismo artículo define como mensaje de datos, a la información que

sea genera, envía, recibe o archiva por los medios anteriormente mencionados, cuando no se presencial se deberá llevar un libro de registro de las resoluciones de asamblea (Congreso de la Unión, 2018j).

La toma de decisiones en la asamblea de accionista se regirá con las reglas mencionadas en la tabla 8, el cual una vez agotado las resoluciones de la asamblea de accionistas se consideran válidas y serán obligatorias para todos los accionistas si la votación se emitió por la mayoría de los mismos, salvo que se ejercite el derecho de oposición previsto en esta Ley (Congreso de la Unión, 2018i).

Tabla 8 Reglas para la toma de decisiones en asamblea de accionistas

Regla	Corresponde	Descripción
1	Todo accionista	Derecho a participar en las decisiones de la sociedad.
2	Accionistas	Tienen voz y voto de los accionistas, las acciones serán de igual valor y conferirán los mismos derechos.
3	Accionista	Podrá someter asuntos a consideración previa solicitud.
4	El administrador	Enviará a todos los accionistas el asunto sujeto a votación señalando la fecha para emitir el voto respectivo.
5	Los accionistas	Manifestarán su voto sobre los asuntos.

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 268 LGSM.

3.1.9 Capital.

El capital social de una empresa se compone por las aportaciones de los socios representadas en acciones, las cuales deberán ser pagadas de conformidad a lo establecido en la LGSM en su artículo 265. Las Normas de Información Financiera NIF C-11 lo definen:

El capital contribuido lo integran las aportaciones de los propietarios recibidas por la entidad y el monto de otros instrumentos financieros emitidos por la entidad que califican como capital. En el capital social se incluyen las aportaciones para futuros aumentos de capital, las primas en emisiones de acciones y otros instrumentos financieros que por sustancia económica califican como capital (Norma de Información Financiera C-11 Capital contable, 2012).

3.1.10 Utilidades generadas.

Al crear una de empresa con actividad mercantil, para el logro de sus objeto social, podrán realizar los actos de comercio necesarios, siendo lícitos, tal como lo describe el artículo cuarto de la LGSM (Congreso de la Unión, 2018k), se reputan actos de comercio a los relacionados véase anexo 1, establecidos en el artículo 75 del CC. Tales actos permitan la generación de utilidades, mismas denominados dividendos, que es la cuota por acción que tiene derecho a recibir el accionista de la utilidad distribuible, previa autorización de la asamblea general. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2000), que serán distribuidas de conformidad al artículo 271 LGSM, en proporción a la aportación de cada accionista representadas en sus acciones (H. Congreso de la Unión, 2018). No son actos de comercio la compra de artículos o mercaderías que para su uso o consumo, o los de su familia, hagan los comerciantes: ni las reventas hechas por obreros, cuando ellas fueren consecuencia natural de la práctica de su oficio, artículo 76 (Congreso de la Unión, 2018l).

3.1.11 Reparto de utilidades generadas.

Cuando la sociedad refleje utilidades en sus estados financieros, la distribución de éstas, se podrá hacer hasta que éstos hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas, tampoco se podrán distribuir las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o si se redujo el capital, hasta que no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, conforme al artículo 19 de LSGM, se distribuirán salvo pacto en contrario, en la proporción a las acciones que cada accionista tenga, artículo 271 LGS.M.

3.1.12 Fondo de reserva.

Las sociedades conforme a la LGS.M, tienen la obligación de separar anualmente de sus utilidades, el cinco por ciento, como mínimo, para formar el fondo de reserva, hasta que importe la quinta parte del capital social, el cual deberá ser reconstituido de la misma manera cuando disminuya por cualquier motivo, artículo 20 LGS.M (LGS.M, 2016b), obligatoriedad que la SAS no tiene.

3.1.13 Sociedad por acciones simplificada de Capital Variable.

La SAS conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo primero de la LGS.M, podrá constituirse como sociedad de Capital Variable (CV), aplicando lo dispuesto en el Capítulo VIII de las sociedades de capital variable, definida en el artículo 213 del capítulo en comento, como aquella modalidad de sociedad que puede ser adoptada por las sociedades mercantiles, en la que se podrá disminuir o aumentar el capital social sin formalidad alguna, salvo que en el contrato de constitución se establezcan condiciones para poder realizar dichos aumentos o disminuciones de

capital, debiendo llevar un libro de registro de las modificaciones que sufra el capital, se podrá disminuir por retiro parcial o total de las aportaciones y se podrá hacer aumentos de capital por parte del o los socios, o por admisión de nuevos socios.

3.1.14 Obligación de informar mediante sistemas electrónicos.

En la tabla 9 se muestra la información que se deberá presentar o solicitar a través de medios electrónicos.

Tabla 9 Información a presentar, o solicitar conforme a los artículos 50 Bis y 89 CC

Artículo	Obligación/ solicitud	Comentarios
262 II	Inscripción, en sistema electrónico	De SE www.gob.mx/tuempresa
262 III	Autorización de uso de denominación	Autorizado por la SE
262 IV	Certificado de firma electrónica avanzada	En el portal del SAT
263	Selección de cláusulas	Preestablecidas por la SE
263 III	Contrato social de constitución	Emitido por la SE
263 IV	Boleta de inscripción del RPC	Emitida por la SE
264	Inscribir contratos celebrados	Ante la SE entre el accionista y la sociedad
265	Aviso del capital social suscrito y pagado en su totalidad	Dentro de un año, contados a partir de la fecha de constitución
266	Acuerdos por mayoría de votos	Por medios electrónicos
268	Convocatoria a Asamblea por el administrador, mínimo 5 días hábiles	Ante la SE, incluyendo el orden del día y demás documentos.
268	Solicitud de asunto a considerar en asamblea	Presentar al administrador por escrito o medios electrónicos
268 IV	Voto	Por medio electrónico o presencial.
272	Informe anual, de la situación financiera	Disolución, si no se presenta durante dos ejercicios

272	Declaratoria administrativa de incumplimiento Emitida por la SE	Por no presentar estados financieros en dos ejercicios consecutivos
119	Decreto acción sin plazo o monto	Publicarse en SE ,30 días antes del pago
132	Aumento de capital	Publicarse en SE
136	Disminución de capital	Publicarse en SE
223, 228	Acuerdos de transformación, liquidación	Se inscribirán en el RPC y se publicarán en el sistema electrónico de la
232	Disolución	En el RPC:1.Se inscribirá comprobadas las causas 2.Balance final de la disolución y
242		3.Cancelación de inscripción

Fuente: elaboración propia con datos de la LGSM.

3.1.15 Solución de controversias.

El artículo 270 de la LGSM, estipula que en caso de surgir controversias entre los accionistas y con terceros, salvo pacto en contrario, deberán conciliarse mediante mecanismos alternativos de solución de controversias establecidos en el artículo 1º., de la Ley Nacional de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias cuya finalidad es “propiciar, a través del dialogo, la solución de la denuncia o querrela referidos a un hecho delictivo, mediante procedimientos o querrela referidos a un hecho delictivo, mediante procedimientos basados en la oralidad, la economía procesal y la confidencialidad” (LGSM, 2018c).

3.1.16 Supletoriedad.

Las SAS es una figura social con su propia regulación sin embargo establece el artículo 273 de la LGSM, lo que no esté establecido para ella, serán aplicables las disposiciones de la SA, así como lo relativo a la fusión, la transformación, escisión, disolución y liquidación de sociedades.

3.1.17 Salida del régimen.

La salida del régimen puede ser por opcional u obligatoria véase tabla 10; opcional por así convenir a los intereses de la sociedad, si opta por salir del régimen, deberá cumplir sus obligaciones fiscales de conformidad a lo establecido en el régimen general de las personas morales, a partir del ejercicio siguiente a aquel deje ésta opción, y obligatoria por no cumplir los requisitos de permanencia en el mismo,(LISR, art. 201).

Tabla 10 Salida del régimen de los estímulos fiscales

Artículo	Supuesto	Acción subsecuente
201 LISR	1. Transformación opcional	Presentar aviso ante el SAT a más tardar el día 31 de enero del ejercicio siguiente a que dejen la opción.
260 LGSM	2. Transformación Obligatoria	Cuando rebase el límite de \$5,000.000.00 MN
272 LGSM	3. Disolución de la sociedad	Por no presenta información financiera ante SE, por dos ejercicios consecutivos

Fuente: elaboración propia con datos de las leyes.

3.2 Análisis fiscal

En este apartado, se analizará la muestra descrita en la sección de metodología a fin de obtener la información pertinente al análisis fiscal, separado por secciones partiendo del análisis de: aspectos generales, ingresos, deducciones, obligaciones de las PM, pagos provisionales, cálculo anual, cálculo de renta gravable para pago de PTU, aspectos sobre las utilidades y el reparte de

dividendos, así como aspectos de las pérdidas fiscales, y para concluir este capítulo, ventajas y desventajas de ésta figura societaria.

3.2.1 Generalidades

3.2.1.1 Obligatoriedad de contribuir al gasto público.

Es al Estado a quien le corresponde crear las condiciones necesarias para generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo, así como conceder subsidio o estímulos fiscales en apoyo a cierto sector de la economía, a fin de impulsarlos y de crear condiciones favorables que les permita contribuir al gasto público, establecido por mandato constitucional, al respecto véase tabla 11, contribución que debe ser de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (Congreso de la Unión, 2018m). Entendiéndose por proporcional, cuando las leyes tributarias establecen cuotas, tasas o tarifas progresivas que van acorde a la capacidad económica del contribuyente, afectando los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos de manera justa y razonable, es decir, que quien obtenga ingresos más altos será quien más contribuya; con respecto a la equidad menciona que es el valor, en virtud del cual las leyes tributarias le dan trato igual a los iguales, respecto de un mismo crédito fiscal en relación al objeto, base, fechas y deducciones, es decir en todos los aspectos de la relación tributaria, por lo anteriormente expuesto se deduce que, es obligatorio para los mexicanos contribuir al gasto público conforme a su ingreso de forma proporcional y otorgándosele la garantía de un trato igualitario con sus iguales (Duque, 2018).

Tabla 11 Obligatoriedad de contribuir al gasto público

Descripción	Fundamento	Competencia
Competencia del Estado de generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo.	<p>25 CPEUM párrafo 1°</p> <p>2°</p> <p>3°</p>	<p>Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.</p> <p>El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.</p> <p>El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.</p>
Estímulos fiscales	39, Fracción III CFF	El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: conceder subsidios o estímulos fiscales.
Obligatoriedad de los mexicanos de contribuir al gasto público	31 fracción IV CPEUM	Es de mandato constitucional contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
Obligados a contribuir al gasto público	1 CFF	Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Fuente: elaboración propia con datos de CPEUM y CFF.

3.2.1.2 Clasificación de las contribuciones.

La obligación de contribuir al gasto público, se cumple mediante el pago de contribuciones que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, artículo 5 CFF, véase tabla 12, a de la clasificación de las contribuciones establecidas en el artículo 2 del CFF, las cuales se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento que se causen, siendo el mismo contribuyente quien las determina salvo disposición expresa en contrario y las entere a más tardar el día 17 del mes siguiente del periodo a que corresponda cuando correspondan a contribuciones cuyos plazos de cálculo se encuentran establecido o corresponden a terceros artículo 6 CFF (Código Fiscal de la Federación, 2018a).

Tabla 12 Clasificación de las contribuciones

Contribución	Descripción
1. Impuestos	Contribuciones que deben pagar quienes se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la Ley. Encontrarse en una situación jurídica significa la situación que tiene una persona respecto de los derechos de otro (RAE, 2017).
2. Aportaciones de seguridad social	Contribuciones a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
3. De mejoras	Contribuciones de mejora a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
4. Derechos	Contribuciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado.

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 2 CFF.

Las disposiciones fiscales son de aplicación estricta cuando establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, ver tabla 13, así como las que fijan las infracciones y sanciones conforme a lo establecido en el artículo 5 CFF (Código Fiscal de la Federación, 2018b).

Tabla 13 Disposiciones fiscales de aplicación estricta

Norma aplicable a:	Artículo	Aplica
Sujeto	1,2,3,7	Las PM y las PF
Objeto	16,17,18	ingresos acumulables
Base	9	Resultado fiscal
Tasa, tarifa	9, 152	Del 30% para PM, y para PF de hasta 35%

Fuente: elaboración propia con datos de LISR.

3.2.1.3 Sujetos del Impuesto Sobre la Renta.

Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, cuando: a) sean residentes en México, véase tabla 14, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; y b) residentes en el extranjero en dos supuestos; 1. con establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a éste, y 2. Sin establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, o que teniéndolo los ingresos no sean atribuibles a éste.

Tabla 14 Residentes en territorio nacional

I Personas físicas

1. Las que hayan establecido su casa habitación en México.

-
2. Casa habitación en otro país, si tiene el centro de intereses vitales en territorio nacional:
 - a) Cuando más del 50% de los ingresos totales sean de fuente de riqueza en México.
 - b) Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.
 3. Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

II Personas morales

Que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 9 CFF.

3.2.1.4 Personas que pueden optar por la opción.

Podrán ejercer la opción de tributar por acumulación de ingresos, las sociedades mercantiles constituidas por persona o personas físicas, que para efectos de ISR tributen en el título de las PM del régimen general de ley, conforme a lo establecido en el artículo 196 de la ley de ISR (Cámara de diputados, 2016b), siempre que los ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan del límite establecido, así mismo podrán ejercer la mencionada opción las PM de nueva creación que estimen no rebasarlo en el periodo citado, artículo 260 de la LGSM, cuando el período del ejercicio sea menor a doce meses, se realizara el siguiente cálculo, para la estimación de ingresos:

$$\frac{\text{Ingreso estimado}}{\text{Número de días del periodo}} = \text{Resultado} * 365 = \text{Monto del ingreso estimado}$$

Los ingresos del ejercicio se multiplicarán por el factor de actualización, el cual se calculará conforme a la fórmula siguiente:

$$\frac{\text{INPC del mes anterior al más reciente del periodo}}{\text{INPC mes anterior al mas antiguo de dicho periodo}}$$

El factor de actualización es publicado anualmente por la SE en el Diario Oficial de la Federación (DOF) durante el mes de diciembre de cada año (Cámara de diputados, 2018i):

Acuerdo por el que se da a conocer el factor de actualización a los ingresos totales anuales de una sociedad por acciones simplificada conforme a lo dispuesto en el artículo 260 de la Ley General de Sociedades mercantiles:

Primero.- El factor de actualización a los ingresos totales anuales de una sociedad por acciones simplificada corresponde a 1.

Segundo.- Para efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 260 de la LGSM, los ingresos totales anuales de una sociedad por acciones simplificadas no podrán rebasar de \$ 5, 508,206.29 M.N. (DOF, 2017).

3.2.1.5 Quienes no pueden ejercer la opción.

Existen restricciones establecidas en la LGSM, LGTOC, y en la LISR por las cuales algunos contribuyentes personas morales, aunque estén constituidas por personas físicas que no rebasen el límite no podrá ejercer la opción ver tabla 15:

Tabla 15 Contribuyentes que no podrán ejercer la opción

Artículo	Descripción
260 LMV	Cuando alguno de sus socios participen en otra sociedad mercantil de tal forma que tengan el control efectivo o administración para decidir tanto

2 LMV fracción II	del repartos de utilidades o distribución de ingresos, utilidades o dividendos de forma directa o mediante un poder a otra persona para que lo represente en éste acto jurídico.
Último párrafo artículo 90 LISR	Cuando sean partes relacionadas. Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.
38 LGTOC	Contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos, entendiéndose como; “Una operación mercantil mediante la cual una persona física o moral llamada fideicomitente, destina ciertos bienes a la realización de un fin lícito determinado, encomendando ésta a una Institución de Crédito”.
252 LGMS	Asociación en participación (A en P). Esta figura tiene solamente personalidad fiscal, mas no jurídica ni razón o denominación, es un contrato por el cual una persona concede a otra que le aporten bienes o servicios, una participación de las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.
253 LGSM 60 LISR	Personas morales del régimen opcional para grupos de sociedades, es decir las integradoras e integradas, las primeras son las que posee más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras integradas.
196 LISR último párrafo	Accionistas que hayan formado parte de otra persona moral que ya tributo con el estímulo. Contribuyentes que dejen la opción.

Fuente: elaboración propia con datos de las leyes.

3.2.2 De los ingresos

3.2.2.1 Ingresos acumulables.

La SAS de conformidad al artículo 196 LISR, tendrán que observar las disposiciones de las demás personas morales cumulando los mismos ingresos que éstas, excepto los ingresos en crédito y el ajuste anual por inflación acumulable tal como lo establece el artículo 198 de la LGSM, considerando como ingreso todo aquel aumento que conlleva una afectación al patrimonio de la empresa (Luna, 2018) , a diferencia de las personas morales del régimen general del título II de la LISR que acumulan los ingresos con base a lo devengado véase 16, en ésta opción se acumularán los ingresos cuando sean efectivamente percibidos artículo 197 LSR (Cámara de diputados, 2016c).

Tabla 16 Ingresos acumulables para la SA y la SAS

SA	SAS
Acumularan la totalidad de ingresos:	Acumulables al momento en que sean efectivamente percibidos:
1. En efectivo	1. En efectivo
2. En bienes	2. En bienes
3. En servicios	3. O en servicios
4. En crédito	4. Anticipos, depósitos
5. Cualquier otro tipo	5. Cualquier concepto
6. De establecimiento permanente en el extranjero.	6. Títulos de crédito, emitidos por persona distinta de quien pago
	7. El interés del acreedor quede satisfecho, por medio de cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Fuente: Elaboración propia con datos del artículo 16 y 197 LISR.

3.2.2.1 Ingresos en efectivo, transferencias interbancarias.

Los ingresos en efectivo, por transferencias interbancarias, por anticipos, depósitos o cualquier otro concepto; cuando el ingreso se reconoce con pagos en cheques, se reconoce en la fecha de cobro, o cuando se transmitan a un tercero, excepto si es en procuración, para las NIF (2016, p. 510) en su apartado NIF C-1 inciso c), efectivo “Es la moneda de curso legal y la moneda extranjera en caja y en depósitos bancarios disponibles para la operación de la entidad; tales como, las disponibilidades en cuentas de cheques, gros bancarios, telegráficos o postales y remesas en tránsito”.

3.2.2.1.2 En crédito.

Otra forma de obtener los ingresos es en crédito reflejadas como cuentas por cobrar comerciales, a lo que las NIF (2016), define en NIF C-3 inciso e), “Son derechos de cobro a favor de una entidad que se originan por la actividades que representan la principal fuente de ingresos de la entidad, por la venta de bienes o prestación de servicios”.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 14 de CFF, cuando se efectúen con clientes que sean público en general con comprobantes fiscales simplificados, que se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses.

3.2.2.1.3 Otros.

1. En condonación, quitas o remisión de deudas, o por prescripción que se realicen con instituciones del sistema financiero y con persona distinta de ellas:

a). Con Instituciones del sistema financiero, se reconocen en dos momentos;

1. Al momento de la liquidación

2. o al realizar una reestructuración, donde hay que realizarlo con la formula siguiente:

$$\frac{\text{Principal actualizado} - \text{Monto de la quita, condonación o remisión}}{\text{Monto menor al principal a ctualizado}}$$

b) Persona distinta del sistema financiero o de concurso mercantil, se reconoce el monto total, en la fecha en que se convenga ésta.

2. En enajenación de bienes exportados, cuando sea efectivamente percibido o dentro del plazo de 12 meses.

3.2.2.1.4 Formas de extinguir las obligaciones.

La ley prevé como forma de extinguir las obligaciones, cuando el interés del acreedor quede satisfecho previsto en los artículos 2185-2223 del Código Civil Federal (CCF), mencionados en la tabla 17.

Tabla 17 Formas de extinguir las obligaciones

Formas	Extingue la obligación
Dación en pago	El acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida.
Compensación	Cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho, produciendo el efecto de extinguir las dos deudas hasta el importe de la menor.
Confusión de derechos	Consiste en la circunstancia de que se reúnan en una misma persona las calidades de acreedor y deudor.
Novación	De contrato cuando las partes en él interesadas lo alteran substancialmente substituyendo una obligación nueva a la antigua.
Transacción	Es un contrato por el cual las partes, haciéndose recíprocas concesiones, terminan una controversia presente o previenen una futura.

Remisión de deuda	Es la renuncia del acreedor a sus derechos para exigir el cumplimiento de una obligación.
Caducidad	Es la sanción que se pacta o se impone por la ley a la persona que dentro de un plazo convencional o legal no realiza voluntaria y conscientemente las conductas positivas para hacer que nazca o permanezca un derecho.
Perdida de la cosa debida	Puede verificarse quedando fuera del comercio o desapareciendo, de modo que no se tengan noticias de ella o que, aunque tenga alguna, la cosa no se puede recobrar.
Imposibilidad de cumplimiento	Se funda en el principio de derecho, según el cual nadie está obligado a lo imposible.
Prescripción liberatoria	El acreedor no haga valer sus derechos, esto es, no exija el cumplimiento de la obligación dentro del término que la ley señala en cada caso.
Nulidad	Acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno.
Resolución	Acto, sea por voluntad de las partes o por disposición de la ley, a causa del incumplimiento de una de las partes se destruyen los efectos de un acto jurídico.
Rescisión	Acto en virtud del cual se priva los efectos a los actos jurídicos unilaterales o a título gratuito, haciendo cesar las obligaciones que de los mismos deriven, con la particularidad de que sólo opera para el futuro, pues los efectos de las obligaciones que ya se han producido subsisten.
Revocación	Es la conformidad de las partes respecto a la resolución de un contrato.
El mutuo disenso o mutuo	La extinción de las obligaciones se manifiesta en el contrato de mandato, de depósito, arrendamiento por plazo indeterminado y en el de la sociedad por término ilimitado.
Muerte del Obligado	La ley hace referencia a esta forma de extinción en la donación, en la sociedad, en la aparcería rural y en la renta vitalicia.

Fuente: elaboración propia con datos de Douglas 2010, CC Federal 2018.

3.2.2.2 Otros conceptos de ingresos acumulables.

Además de los ingresos que acumulan las sociedades por su actividad objeto de la misma, éstas adicionarán otros conceptos establecidos en la ley de ISR, presentados en la tabla 18.

Tabla 18 Otros conceptos de ingresos acumulables

Concepto
1. Presunción de ingresos por autoridad fiscal calculada: por promedio, con información en contabilidad, documentos y correspondencia, depósitos en cuentas bancarias de la empresa, cuentas personales, diferencias de activos, adquisiciones no registradas conforme al artículo 59, 60, 61 CFF, o compulsas establecidas en el 62 CFF.
2. Ganancia por pagos en especie, que resulte de la transmisión de propiedad.
3. Bienes que quedan a beneficio de propietario de inmuebles, provenientes de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles en contratos de uso o goce los cuales se consideran al término del contrato y a valor de avalúo.
4. Ganancia por enajenar activos fijos, terrenos y acciones; ganancia por fusión y escisión considerando como MOI el valor de adquisición por la sociedad fusionada o escindida y como fecha de adquisición la que le hubiese correspondido a éstas, artículo 19 tercer párrafo.
5. Recuperación de créditos incobrables, véase comentario en apartado de deducciones.
6. Cantidades recuperadas por pérdidas de bienes de seguros, fianzas o responsabilidad de terceros salvo si se reinvierten para reponer los bienes o redimir pasivos dentro de los 12 meses siguientes a la recuperación conforme al tercer párrafo del artículo 37 de la LISR.
7. Cantidades obtenidas por indemnizaciones por seguros que cubran pérdidas por disminución de la productividad a causa de la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes, respeto de las deducciones de pagos por primas de seguros del artículo 27 fracción XII LISR.
8. Cantidades recibidas, que no se comprueben con CFDI en operaciones a cuenta de terceros, conforme a los artículos 29 y 9-A CFF. Y 36, 37 RCFF.
9. Intereses devengados a favor sin ajuste alguno, e intereses moratorios efectivamente cobrados a partir del cuarto mes.

10. Ajuste anua por inflación acumulable, véase apartado de ajuste anual.

11. Cantidades recibidas en préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital, aumentos de capital, en efectivo, moneda nacional o extranjera de montos mayor de \$600,000.00MN, no informadas dentro de los 15 días siguientes de recibidos conforme al 76 RISR fracción XVI.

12. Ganancia en operaciones financieras derivadas, determinada conforme al artículo 20 LISR.

13. Ganancia en enajenación de acciones calculada conforme al artículo 22 LISR.

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 18 LISR

El ingreso por la ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pagos en especie, conforme a lo siguiente:

valor de avaluo a la fecha en que se transfiera – deducciones autorizadas

En el caso de mercancías, materias primas, productos semiterminados será conforme:

Ingreso total – deducciones conforme a la determinación del costo de lo vendido

Cuando en un contrato de uso o goce temporal de bienes, quedan bienes a beneficio del propietario; en construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en activos fijos tangibles, se hayan efectuado a partir de la fecha de celebración de los mismos, se acumulará el ingreso conforme a lo establecido en el artículo 36 fracción VI LISR.

Referente a los créditos incobrables recuperados, para el caso de las PM con base a lo devengado, acumularan los pagos que se reciban por concepto de créditos que se hubieran considerado como incobrables y que se hayan deducido conforme al artículo 27 fracción XV de la LISR, descrito en apartado de deducciones autorizadas; en cambio la SAS que tribute con base a flujo de efectivo, no acumulan dicho ingreso en virtud de que no pueden deducir un crédito que no han acumulado (Perez y Fol, 2017).

3.2.2.3 Fechas en que se obtiene los ingresos y procede la acumulación.

Como ya se ha comentado las personas morales SAS acumulan los ingresos al momento de cobro, a diferencia de las SA que acumulan el ingreso devengado durante el ejercicio fiscal, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma ley, sin embargo las fechas en que las personas morales obtienen sus ingresos, varía según la actividad que realicen véase tabla 19, artículo 17 LSIR (LISR, art. 17).

Tabla 19 Fechas en que obtiene los ingresos la PM

-
1. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé el primer supuesto
 - Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada
 - Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio
 - Se cobre, sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada
 - Se dé algún anticipo
 2. Prestación de servicios personales independientes de SC y AC, y servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica
 - Momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada
 3. Uso o goce temporal de bienes, en el momento del primer supuesto, salvo los depósitos por garantías que se consideran hasta que se haga valer, artículo 16 RISR
 - Cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones
 - Cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento
 - Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada
 4. En contratos de arrendamiento financiero, se podrá optar por acumular:
 - Total del precio pactado
 - La parte del precio exigible durante el mismo, deduciendo el costo de lo vendido proporcional, artículo 40 LISR, obtenido de dividir el total de los pagos pactados entre el ingreso percibido en el ejercicio.
 5. En enajenación a plazo
-

-
- El total del precio pactado como ingreso, por todos los contratos.

6. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente

- En el mes en que se consume el plazo de prescripción
- O en el mes en que se cumplan los plazos previstos para los créditos incobrables analizados en el apartado de las deducciones autorizadas.

7. Contratos de obra, con firma de conformidad por residente o supervisor, artículo 19 RISR

a) Contratos de obra inmueble

- Por estimaciones de obra ejecutada, aprobadas o autorizadas para pago
- Pagadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha de aprobada o autorizada
- Si el plazo es mayor a tres meses será hasta que sean efectivamente pagadas

b) Otros contratos de obra conforme a un plano, diseño y presupuesto:

Presenten estimaciones

- Cuando se apruebe o autorice, y que el pago sea dentro de los tres meses siguientes
- Si el plazo es mayor, será hasta que se efectúe el pago

No estén obligados a presentar estimaciones o las deban presentar el plazo mayor a 3 meses

- El avance trimestral de la ejecución o fabricación de los bienes de la obra, POR La totalidad de éstas obras del ejercicio, artículo 18 RISR.

Fuente elaboración propia con datos del artículo 17 LSIR.

3.2.2.3.1 Clasificación de bienes.

Los bienes se dividen en bienes inmuebles y bienes muebles, descritos en la tabla 20 y 21, respectivamente, los primeros se dividen a su vez según la persona a quien pertenecen como lo describe la tabla 22.

Tabla 20 Bienes inmuebles

El suelo y las construcciones adheridas a él:

2. Las plantas y árboles, unidos a la tierra así como los frutos adheridos a los mismos;

-
5. Todo lo que esté de forma fija unido a un inmueble de una manera fija;
 4. Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de ornamentación;
 5. Los palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, unidos a la finca.
 6. Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios para la industria o explotación de finca;
 7. Los abonos y las semillas necesarias para el cultivo de la finca;
 8. Los aparatos eléctricos y accesorios adheridos al suelo o a los edificios;
 9. Los manantiales, estanques, aljibes y corrientes de agua, así como los acueductos y las cañerías conductos de líquidos o gases a una finca o para extraerlos de ella;
 10. Los animales que formen el pie de cría en los predios rústicos destinados total o parcialmente al ramo de ganadería; así como las bestias de trabajo de cultivo de la finca.
 11. Los diques y construcciones que, aun los flotantes, permanezcan en un punto fijo de un río, lago o costa;
 12. Los derechos reales sobre inmuebles;
 13. Las líneas telefónicas y telegráficas y las estaciones radiotelegráficas fijas.
-

Fuente: elaboración propia con datos de artículo 750, 763 CFF.

Los bienes muebles se dividen en: fungibles o no fungibles: los primeros son los que pueden ser reemplazados por otros de la misma especie, calidad y cantidad; los segundos son los que no pueden ser sustituido, presentados en la tabla 11, artículo 763 CC, (Congreso de la Unión, 2018n).

Tabla 21 Bienes muebles

-
1. Por disposición de la ley, las obligaciones y los derechos o acciones que tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles en virtud de acción personal;
 2. Por su naturaleza como los cuerpos que pueden trasladarse de un lugar a otro. Por igual razón se reputan muebles las acciones que cada socio tiene en las asociaciones o sociedades, aun cuando a éstas pertenezcan algunos bienes inmuebles.
 3. Las embarcaciones de todo género son bienes muebles.
 4. Son bienes muebles mientras no se hayan empleado en la fabricación, los materiales procedentes de la demolición de un edificio, y los que se hubieren acopiado para repararlo o para construir uno nuevo.

5. Los derechos de autor se consideran bienes muebles.
6. todos los demás no considerados por la ley como inmuebles.
7. Son bienes muebles o bienes muebles de una casa: los que formen el ajuar y utensilios de la misma y que sirven exclusiva y propiamente para el uso y trato ordinario de una familia. No se comprendidos entre éstos, el dinero, los documentos y papeles, las colecciones científicas y artísticas, los libros y sus estantes, las medallas, las armas, los instrumentos de artes y oficios, las joyas, ninguna clase de ropa de uso, los granos, caldos, mercancías y demás cosas similares, artículo 761.

Fuente: elaboración propia con datos de CCF 752-763.

Tabla 22

Clasificación de los bienes según las personas a quienes pertenecen.

Características	Artículo
Bienes de dominio del poder público	764-765
Pertenecen a la Federación, a los Estados o a los Municipios,	
a) Bienes de uso común, son inalienables e imprescriptibles, pueden ser aprovechados por todos los habitantes, que para aprovechamientos especiales se necesita sea otorgada la concesión.	768
b) Bienes destinados a un servicio público, a los Estados o a los municipios, y son inalienables e imprescriptibles, es decir el derecho no prescribe.	
C) Bienes propios, pertenecen en pleno a la Federación.	
Propiedad de los particulares	
Son todas las cosas cuyo dominio les pertenece legalmente, y de las que no puede aprovecharse ninguno sin consentimiento del dueño o autorización de la ley.	770
Los extranjeros y las personas morales para adquirir la propiedad de bienes inmuebles, observarán lo dispuesto en el artículo 27 de la CPEUM y leyes reglamentarias.	772
	773

Fuente: elaboración propia con datos del CCF.

3.2.2.3.2 Enajenación de bienes.

La enajenación se efectúa en territorio nacional conforme al último y penúltimo párrafo del artículo 14 del CFF entre otros casos: 1. Cuando el bien se encuentre en territorio comprendido dentro de los litorales establecido en el artículo 42, 43 y 44 de la CPEUM; 2 al efectuarse el envío al adquirente; y 3 cuando el enajenante haga entrega material del bien. Para efectos fiscales se entienda que cuando se da la enajenación, al adquirente se le considerará propietario de los bienes, la enajenación cuando se dan los supuestos contenidos en los artículos 14, 14-A, 14-B del CFF, ver tabla 23.

Tabla 23 Enajenación de bienes

Descripción
1. Toda transmisión de propiedad, aun con reserva de dominio del bien enajenado.
2. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
3. Aportación a sociedad o asociación, acciones pagadas en especie artículo 11, 140 LGSM.
4. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
5. La que se realiza a través del fideicomiso cuando en el acto:
• Se designe fideicomisario diverso de él, siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
• Se hubiera reservado tal derecho para readquirir los bienes del fiduciario y éste se pierda.
• Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación, se consideran enajenados al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que sean acciones.
6. En cesión de derechos que se tengan sobre los bienes afectos a fideicomiso :
• Cuando el fideicomisario ceda sus derechos o de instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad a un tercero.

-
- Cuando el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.
 - Cuando se emita certificados de participación por bienes afectos a fideicomiso se considerarán enajenados si proporcionan derechos de aprovechamiento directo.
7. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos.
 8. Transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de contrato factoraje financiero en el momento de la celebración de éste.
 9. Mediante fusión o escisión de sociedades.
-

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 14 CFF.

Para efectos fiscales el contrato de arrendamiento financiero, es aquel documento escrito mediante el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, pagándose en parcialidades una cantidad determinada que cubra el valor del bien, interés acordado y accesorios, artículo 15 CFF, obligándose al final del plazo a optar por comprar el bien, prorrogar su uso o convenir venta con terceros, conforme al artículo 410 de LGTOC, se puede optar por acumular los ingresos en el ejercicio por:

1. Total del precio pactado por todos los contratos, pudiendo cambiar de opción sin solicitar autorización, en segundo o posteriores cambios al menos deberá transcurrir cinco años desde el último cambio lineamiento establecido en el artículo 17 fracción III segundo párrafo de LISR, podrá realizar el cambio antes de transcurrido dicho plazo conforme al artículo 20 RISR. Cuando sea por fusión, venta de acciones de más del 25% del capital y en caso de sociedades integradas cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 61, 63, 66 y 68 de LISR
2. Por la parte exigible en el ejercicio, en caso de enajenación de los documentos pendientes de cobro o si los da en pago, deberá acumular la cantidad pendiente de acumular en el ejercicio en que se realice éste acto. Cuando llegará a darse incumplimiento de contratos de arrendamiento financiero, de los cuales se consideró únicamente la parte del precio exigible en el ejercicio, se acumularan las cantidades obtenidas conforme a la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Cantidades exigibles del arrendamiento} - \text{Cantidades devueltas conforme a contrato}}{\text{Ingreso obtenido en el ejercicio por el arrendador}}$$

Ingreso acumulable por contratos de obra conforme al último párrafo del artículo 18 LISR (Cámara de diputados, 2016c), el cálculo será:

$$\begin{aligned}
 & \text{Ingresos} \\
 & - \text{Anticipos, depósitos, garantías o pagos por cualquier} \\
 & \quad \text{concepto amortizable contra la estimación o avance} \\
 \hline
 & = \text{Ingreso acumulable} \\
 & + \text{Ingresos por anticipos} \\
 & + \text{Depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación} \\
 & = \text{Ingresos acumulables}
 \end{aligned}$$

Tabla 24 Casos en los que no se considera enajenación

Artículo 14 CFF	Descripción
V párrafo segundo, inciso b)	Las que se realizan a través de fideicomiso cuando el fideicomitente reciba acciones.
VI párrafo segundo inciso b)	Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista.
VII	La transmisión de dominio de las acciones o partes sociales
VIII	Transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos, endosados conforme a lo establecido en los artículos 26, 29-35 LGTOC, a través de contrato factoraje financiero cuando se transmitan con: <ol style="list-style-type: none"> 1. Mandato de cobranza 2. Cobranza delegada 3. Transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes
14-A CFF	Operaciones de préstamos de títulos o valores

Cuando se efectúe la entrega de los bienes prestados al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista, siempre que efectivamente se restituyan a más tardar al vencimiento de la, en caso de incumplimiento, la enajenación se entenderá realizada en el momento en el que se efectuaron las operaciones de préstamo.

14-B CFF, fracción I No hay enajenación en fusión si se cumple con los requisitos:

1. Se presenta aviso de fusión,
2. Que la sociedad fusionaste continúe como mínimo un año realizando las actividades que ya realizaban ambas sociedades, salvo que los ingresos del ejercicio inmediato anterior:
 - a) De la sociedad fusionada, deriven del arrendamiento de bienes que se utilizaron en la misma actividad de la sociedad fusionante, y
 - b) Que los ingresos en el ejercicio inmediato anterior a la fusión de la fusionada sean más del 50% de la fusionante,O que la sociedad fusionante haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionada, no siendo exigible cuando la sociedad que subsiste se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusión.
3. Que la sociedad que subsista o la que surja, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.

14-B CFF, fracción II No hay enajenación en escisión si se cumple con los requisitos:

1. Si durante un período de tres años contados a partir del año inmediato anterior de la escisión, sean los mismos accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente y de las escindidas.

No se computarán las acciones ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista ni de igual forma las compradas por el emisor.

2. Cuando desaparezca una sociedad, la sociedad escidente designe en asamblea extraordinaria en que se acordó la escisión, a la sociedad que

asumirá la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas de la escidente

Fuente: elaboración propia con datos del CFF.

La escisión de sociedades se da cuando, la sociedad residente en el país denominada escidente transmite la totalidad o parte de sus activos, pasivos y capital a otra sociedad residente en el país llamada escindida creada para ello, conforme al artículo 15-A del CFF: Por escisión se entenderá, conforme a publicación emitida por el Colegio de Contadores Públicos (CCP):

La fusión de sociedades puede definirse como la figura legal de adquisición por medio de la cual se disuelven algunas entidades legales, cuyos activos netos pasan a ser propiedad de otra entidad. No existe transferencia separada de los activos netos, sino que esta transferencia se da de facto hacia la entidad que sobrevive, es decir la fusionante, cuando se ejecuta de manera legal el acuerdo de fusión y se inscribe en el registro público de comercio (Colegio de Contadores Públicos, 2013).

3.2.2.4 Ingresos no acumulables.

Las sociedades para el pago del ISR acumulan una serie de conceptos, sin embargo también se obtienen ingresos que no se consideran para efectos del pago de dicho impuesto como: los recibidos para aumentos de capital, pagos por concepto de pérdidas que realicen los accionistas, primas obtenidas por la colocación de acciones, por revaluación de activos y de capital, apoyos económicos o monetarios para ello deberá contarse con opinión favorable por parte del SAT, y los ingresos por dividendos que se perciba de otra PM, conforme al artículo 16 de la ley en comento (Congreso de la Unión, 2016ñ).

3.2.3 De las deducciones

Las personas morales SAS podrán deducir de sus ingresos, los costos y gastos que efectúen para la realización de su actividad, partiremos analizando lo que se considera como costos y gastos:

Son decrementos de los activos o el incremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente (Real Academia Española, 2019).

Para las Normas de información financiera (NIF, 2016) en su apartado NIF 2016 A-5 denominado elementos básicos de los estados financieros, los costos y gastos son:

Decrementos de los activos o el incremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

Por lo tanto, no deben reconocerse como costo o gasto, los decrementos de activos derivados de: a) aumento de otros activos, b) disminución de pasivos o, c) disminución del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.

Asimismo, no deben reconocerse como costos o gastos, los incremento de pasivos derivados de: a) el aumento de activos, b) la disminución de otros pasivos o, c) a disminución del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.

Atendiendo a la naturaleza de los costos y gastos que tiene una entidad, se clasifican en:

- a) Ordinarios, que se derivan de operaciones usuales, es decir, que son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no; y
- b) No ordinarios, que se derivan de operaciones inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no.

3.2.3.1 Deducciones autorizadas.

El concepto de deducciones en nuestra legislación fiscal no se encuentra definido, sin embargo desde años atrás, existen diversas resoluciones de tribunales, que permiten comprender lo que éste concepto abarca, para lo cual se cita la siguiente tesis:

Renta. Función de las deducciones en la mecánica del cálculo del impuesto relativo bajo el nombre de deducciones suele identificarse a los conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad cuando éstos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en caso contrario. En el impuesto sobre la renta, las deducciones permiten que el gravamen refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, por conducto de ellas puede concretarse la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada. En lo que se refiere a su impacto en el mecanismo de determinación del gravamen en cantidad líquida, se advierte que únicamente disminuyen la base del impuesto conforme al monto disminuido, por lo que la deuda tributaria resultante sólo se reduce en razón de la tasa del gravamen; de ahí que puede afirmarse que para el contribuyente las deducciones no tienen un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto.

Amparo en revisión 316/2008. Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Las personas morales deducirán de sus ingresos acumulables las deducciones autorizadas, en que incurra la empresa para la realización de su actividad normal, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta: a) las deducciones estructurales, en este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes, es decir las deducciones estrictamente indispensables contempladas en el artículo 25 de la LISR, las cuales, agrega la Suprema “no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales y b) las no estructurales, son las deducciones contempladas como estímulos fiscales, con el objetivo de conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2019), como por ejemplo las deducciones por donativos y los gastos médicos.

Al realizar el cálculo del ISR la misma ley establece las partidas que podrán restarse de los ingresos acumulables bajo el concepto de deducciones autorizadas, véase tabla 25, los cuales deben cumplir requisitos establecidos para poder efectuar dicha disminución, no obstante existen gastos que aun cumpliendo los requisitos establecidos, no se pueden deducir

Tabla 25 Deducciones autorizadas

Fracción	Concepto
I.	Las devoluciones que reciban, descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
II	El costo de lo vendido, véase apartado del costo de lo vendido.
III	Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
IV	Las inversiones, en activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, artículo 32 LISR, véase apartado.
V	Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.
VI	Las cuotas a cargo de los patrones pagados al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo (LSD). Fundamento constitucional, fracción XXX artículo 123 CPEUM.
VII	Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados.
VIII	El ajuste anual por inflación deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley, ver apartado.
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.
X	Las aportaciones para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la LSS, y de primas de antigüedad.

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 25 de LISR.

A fin de aclarar un poco más las deducciones autorizadas se realizan las siguientes acotaciones:

Las devoluciones que se reciban, por parte de los clientes, así como los descuentos o bonificaciones que se hagan durante el ejercicio, aun cuando éstas se realicen a partir de febrero del año siguiente a la venta origen, se podrán deducir de los ingresos en el ejercicio en que se efectúen.

Los conceptos de gastos deducibles para la empresa, varían según la actividad o giro de la misma, dentro de otros gastos en términos generales se encuentran: honorarios, papelería y útiles, software, publicidad, propaganda, renta, luz, agua, teléfono, gastos de predial, mantenimientos que no representen incremento estructural del activo, viáticos y gastos de viaje que cubran los requisitos, combustibles, limpieza, es decir tanto las SAS como la SA podrá deducir los conceptos antes mencionados como deducciones autorizadas aún por concepto de anticipos a éstos, cumpliendo como requisito que la fecha del comprobante fiscal corresponda al ejercicio de la deducción establecido en la fracción XVIII del artículo 27 de la ley en comento.

Las cuotas a cargo de los patrones pagados al IMSS, incluidas las previstas en la LSD, el contribuyente cuando tiene empleados para la realización de su actividad entre otras obligaciones deberá; tramitar el RFC de cada trabajador de conformidad con el párrafo quinto del artículo 27 CFF, así como recabar información referente al número de seguridad social o de crédito de INFONAVIT, además deberá realizar pagos por concepto de seguridad social por ordenamiento constitucional establecido en el título sexto, fracción XXIX del artículo 123, referente al trabajo y de la previsión social, “Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley”, así la fracción en comento establece:

Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de

servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares (Congreso de la Unión, 2018o).

Cuando se realiza el cálculo de las retenciones por concepto de sueldos el patrón cubre su cuota y al trabajador se le retiene otra parte que para la empresa no representa gasto, sino solamente su función es retener y enterarlo, situación que tiene el mismo efectos para la retención del ISR del trabajador, conforme a lo establecido en el artículo 96 de LISR para las retenciones de pagos provisionales y 152 para calculo anual.

En cuanto a los intereses, la SA deducirá los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno, respecto a la SAS Luna (2018) comenta: “Todos los interés que se hayan pagado y que vayan relacionados con el negocio, como es la obtención de un crédito hipotecario para sociedad, un arrendamiento financiero, crédito simple o en su caso crédito automotriz, entre otros”, al respecto Perez y Fol (2017,52) comentan: “A nuestro juicio, los intereses que se indican en este numeral, se deducirán hasta el momento en que sean efectivamente pagados; sin embargo, esperamos que las autoridades fiscales aclaren esta situación”, a lo que el mismo artículo 198 de LISR, párrafo cuarto hace referencia a que las deducciones deben cumplir el requisito de ser efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate.

Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

El monto deducible en aportaciones para crear o incrementar las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la LSS serán aquellas que se otorguen en forma de rentas vitalicias, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta ley, será del factor 0.47 aplicado al monto de la aportación que se realizó en el ejercicio, pudiendo ser el 0.53 cuando sean prestaciones que su vez sean ingresos exentos para el trabajador en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. La deducción por este concepto debe además de cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 34 y 35 del reglamento de ISR.

3.2.3.2 Requisitos de las deducciones.

Como ya se mencionó en el apartado anterior, los contribuyentes podrán restar de sus ingresos acumulables los conceptos necesarios para la operación normal de las mismas, no obstante Luna (2018, p. 55) al respecto de las deducciones para las SAS comenta “Los únicos requisitos que se establecen para las deducciones que efectivamente se hayan enterado”, contrario a ésta postura la misma LISR en sus artículos del 25 al 28 del título II, capítulo II, sección I, establece que las personas morales que opten por aplicar la opción de acumulación de ingresos, deducirán los conceptos establecidos para las personas morales del régimen general de ley contenida en el mismo ordenamiento para éste tipo de contribuyentes, los cuales podrán restarse de la mencionada base gravable siempre que reúnan los requisitos establecidos en los artículos 27 y 198 de la misma, a fin de que se consideren deducciones autorizadas, véase tabla global 26 ,

Tabla 26 Requisitos que deben reunir las deducciones

	Concepto
1.	Estrictamente indispensables
2	Donativos
3	Inversiones, conforme a artículos 31-38 LISR
4	Amparadas con comprobante fiscal, formas de pago
5	Sin límite en gasolina
6	Debidamente registradas en contabilidad
7	Retención y entero de impuestos a cargo de terceros
8	Pagos con IVA en forma expresa y por separado
9	Intereses por préstamos para fines del negocio
10	Pagos efectivamente erogadas a contribuyentes de flujo de efectivo
11	Requisitos en pago de honorarios a administradores, consejeros, directores, gerentes, consejo directivo de vigilancia, consultivo.
12	Asistencia técnica, transferencia de tecnologías o regalías
13	Gastos de previsión social y vales de despensa
14	Fondo de ahorro
15	Primas de seguros o fianzas
16	Pérdidas por créditos incobrables
17	Comisiones por enajenación a plazos o arrendamiento financiero
18	Comisiones y mediaciones pagados a residentes en el extranjero
19	Plazos para reunir requisitos de las deducciones
20	Pagos por subsidio para el empleo efectivamente enterado
21	Valor aduanal de bienes de origen extranjero

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 27 LISR.

No obstante se analizarán uno a uno, en virtud de que cada uno tiene consideraciones específicas:

1. Deducciones estrictamente indispensables

Las deducciones para efectos del ISR deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, al respecto se fija la jurisprudencia VII-J-1aS-151, de la Sala Superior Primera Sección Acuerdo G/S1-20/2015,

Las deducciones que realice un contribuyente, deberán ser gastos necesarios e indispensables para la realización de su objeto social, para definir lo que se considera estrictamente indispensable, conforme al giro u objeto de su actividad del contribuyente, la autoridad fiscal, puede auxiliarse del contenido del Ordenamiento especializado correspondiente a tal actividad del contribuyente.

Así pues el tribunal judicial de la Federación emite al respecto la siguiente tesis: Época: Novena Época, Registro: 173334, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Febrero de 2007, Materia(s): Administrativa, Tesis: 1a. XXX/2007, Página: 637.

Deducción de gastos necesarios e indispensables. Interpretación de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del impuesto sobre la Renta

De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la LISR se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la LISR tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los

fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos.

Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo (Semana Judicial de la Federación, 2007).

De manera, que si un contribuyente realizó erogaciones al amparo de una norma especializada que atiende específicamente al giro u objeto de su actividad, resulta válido que la autoridad fiscal, a fin de determinar qué gastos deben de entenderse como indispensables, atienda al contenido del Ordenamiento especializado correspondiente a tal actividad del contribuyente, con la finalidad de crear convicción de si las deducciones aplicadas por él mismo resultan procedentes o no.

2. Deducción de donativos.

El requisito comentado anteriormente tiene su salvedad cuando se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que sean otorgados a contribuyentes autorizados para recibir donativos que cumplan con lo establecido para tal efecto véase tabla 27, y se encuentren en la lista emitida por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) a través de su página de internet, sin embargo de igual forma deben cumplir los requisitos previstos en las reglas generales que para el efecto establezca el SAT y que sean otorgados a:

Tabla 27 Contribuyentes autorizados para recibir donativos

Contribuyente	Fundamento	No contribuyentes	Fundamento
1. La Federación, entidades federativas o municipios,	Título III de LISR, régimen de las PM con fines no lucrativos	Sindicatos, asociaciones patronales, cámaras de comercio e industria,	Artículo 79 LISR

organismos descentralizados		agrupaciones AGAPES, colegios de profesionales, instituciones de beneficencia o asistencia	
2. Entidades y personas morales	Artículo 82 LISR:	a) Instituciones de beneficencia o asistencia, b) SC o AC., requisitos para recibir donativos	Fracción VI, X,XI, XIX,XX, y XXV Artículo 79 LISR

Fuente: Elaboración propia con datos de la LISR.

Donativos a SC o AC.

Donativos otorgados a éstas figuras en los siguientes supuestos:

1. Organizadas sin fines de lucro; que tengan como beneficiario a personas, sectores y regiones de escasos recursos, que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo de comunidades indígenas y grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad;
2. Que se dediquen a la enseñanza y que cuenten con reconocimiento de validez oficial por la Ley General de Educación (LGE); los cuales serán deducibles, siempre que se trate de donativos no onerosos un remunerativos y que no hayan disminuido remanente a sus socios o integrantes en los últimos cinco años, y que se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnologías, así como a gastos de administración hasta por el monto señalado en el artículos 36, 37 y 38 LSIR

Cuando la donación sea en bienes establecidos en el artículo 19 de ésta ley, el monto a deducir será el determinado conforme a los artículos 19, 27 LISR y 38 RISR, véase fórmulas respectivas, para terrenos y para bienes de activo fijo respectivamente.

Terreno:

$$\frac{\text{Monto original de la inversion}}{\text{* FA}} = \text{Monto del donativo}$$

En el caso de bienes de activo fijo:

$$\frac{\text{Moto original de la inversion no deducido en términos del artículo 31 LISR}}{\text{* FA}} = \text{Monto del donativo}$$

Tratándose de bienes muebles:

$$\frac{\text{Cantidad que se haya pagado para adquirir el bien}}{\text{* FA}} = \text{Monto del donatio}$$

Factor de actualización:

$$\frac{\text{Mes en el que se efectúe la donación}}{\text{Mes en el que se adquirió}}$$

Tratándose de bienes que hayan sido deducidos como costo de lo vendido en términos del artículo 25, fracción II de la Ley, el donativo no será deducible.

3. Dedicadas a la investigación científica o tecnológica inscrita en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas, que promuevan:

a) La música, artes plásticas, artes dramáticas, danza literatura, arquitectura y cinematografía conforme a la Ley que crea al Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura, así como a la Ley Federal de Cinematografía, y el apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas.

b) La protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y la Ley General de Bienes Nacionales; así como el arte de las comunidades indígenas.

c) La instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de conformidad con la Ley General de Bibliotecas.

d) El apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, que se constituyan y funcionen en forma exclusiva a:

- La realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática.
- Promuevan entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.
- La reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, que cumplan con las reglas de carácter general que emita el SAT y obtengan la opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT).
- Las dedicadas a las siguientes actividades:
 1. La promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad o en la promoción de acciones en materia de seguridad ciudadana.
 2. Apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos.
 3. Cívicas, promuevan la participación ciudadana en asuntos de interés público.
 4. Promoción de la equidad de género.

5. Apoyo en el aprovechamiento de los recursos naturales, la protección del ambiente, la flora y la fauna, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, así como la promoción del desarrollo sustentable a nivel regional y comunitario, de las zonas urbanas y rurales.
6. Promoción y fomento educativo, cultural, artístico, científico y tecnológico.
7. Participación en acciones de protección civil.
8. Prestación de servicios de apoyo a la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento en términos de la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil.
9. Promoción y defensa de los derechos de los consumidores.
10. Apoyo a proyectos de productores agrícolas y de artesanos, con ingresos en el ejercicio inmediato anterior de hasta 4 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, que se ubiquen en las zonas con mayor rezago del país de acuerdo con el Consejo Nacional de Población y que cumplan con las reglas de carácter general que emita el SAT.
11. Que otorguen becas que para poder obtener la autorización, deberán otorgarse para realizar estudios en instituciones de enseñanza con reconocimiento oficial, y que sean otorgadas mediante concurso abierto al público en general y con base a la capacidad académica del aspirante, así mismo deben desarrollar su objeto sin involucrarse en campañas políticas o propagandas, entre otras disposiciones en cuanto al objeto de las becas, esto contemplado en el artículo 83 de LISR.
12. A programas de escuela empresa.

El límite deducible por éste concepto, cuando se realicen donativos a las instituciones gubernamentales y a las demás donatarias autorizadas el monto

Los donativos se encuentran limitados conforme a quien se otorguen, ya sea a empresas públicas o empresas privadas autorizadas para recibirlos, así mismo el total de deducciones por este concepto no deberá exceder del 7% de la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior, los cuales se determina conforme a las fórmulas siguientes de forma respectiva:

A favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados

$$\frac{\text{Utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la deducción}}{\quad * 4\% \quad} \\ = \text{Monto total de las donativos deducibles}$$

Empresas privadas autorizadas para recibir Donativos

$$\frac{\text{Utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la deducción}}{\quad * 7\% \quad} \\ = \text{Monto total de las donativos deducibles}$$

3. La deducción de inversiones.

Procederá en los términos previstos en la propia ley, analizados en la sección de deducciones.

4. Amparadas con comprobante fiscal.

Los gastos a deducir deberán estar amparadas con un comprobante fiscal entendiéndose, “comprobante. Documento que sirve de prueba de un desembolso en efectivo o por una adquisición a crédito: ejemplo, factura, cheque, un recibo de caja, remisión, ticket, boleto de cualquier transporte, etc.” (Kohler, 2019), los contribuyentes que generan un ingreso, así como los

que deducen el mismo deberán expedir y solicitar respectivamente el documento que acredite el acto o actividad que realizó, a lo que la autoridad al respecto se pronuncia:

2003506. 1a. CLXXX/2013 (10a.). Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XX, Mayo de 2013, Pág. 524, aclara que, los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales, para cumplir la obligación legal establecida en el artículo 29 del CFF, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, así como para realizar las deducciones o acreditar conceptos fiscales que apliquen

Dicha obligación se encuentra establecida en el artículo 29 del CFF, para lo cual el contribuyente deberá contar con certificado de Fiel tramitada conforme al artículo 17-C del mismo ordenamiento, certificado de sello digital, cumplir los requisitos de emitir el comprobante mediante sistemas digitales que para tal efecto el SAT ha de autorizar al proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales (PAC), a fin de remitir dicho comprobante en tiempo real y poder timbrarlo y a su vez entregarlo al cliente, los cuales deberán contener folio, sello digital del SAT, RFC de quien lo expide, régimen fiscal del emisor, lugar y fecha de expedición, RFC del contribuyente a quien se le expidió el comprobante, cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que ampare, valor unitario consignado en número y el importe total en número y letra, en caso de ser mercancías de importación en número y fecha del documento aduanero cuando sea la primera vez, entre otros, establecido lo anteriormente explicado en el artículo 29-A del CFF.

5. límite en gastos y gasolina.

Cuando el gasto excede de \$2,000.00 se efectuarán mediante, transferencia electrónica de fondos, cheque nominativo de la cuenta del contribuyente y con su RFC impreso el mismo así como en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario", tarjeta de crédito, tarjeta de débito, tarjeta de servicios, o monederos electrónicos autorizados, no siendo obligatorio las mencionadas formas de pago cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros esto con la autorización de las autoridades fiscales.

Cuando el concepto del gasto sea por combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse con los medios de pago ya mencionados, aun cuando la contraprestación no exceda de \$2,000.00, fundamentado en la fracción III del artículo 27 LISR (LISR, 2016b).

No obstante a lo mencionado, los pagos deducibles por concepto de sueldos en efectivo menores a \$2,000.00 M.N. si se podrán deducir debido a que la RMF I.3.3.1.17 emitida el 30 de diciembre (Diario Oficial de la Federación, 2014), libera tal requisito:

Para efectos del artículo 27, fracción III, en relación con el artículo 94 de la Ley del ISR y 29, primer párrafo del CFF, las erogaciones efectuadas por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado pagadas en efectivo, podrán ser deducibles, siempre que además de cumplir con todos los requisitos que señalan las disposiciones fiscales para la deducibilidad de dicho concepto, se cumpla con la obligación inherente a la emisión del CFDI correspondiente por concepto de nómina.

6. Registrados en contabilidad.

Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez en la contabilidad del contribuyente, el CFF en su artículo 28 la obligatoriedad de llevar contabilidad para efectos fiscales la cual se integra por:

La documentación comprobatoria, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, medio procesable de almacenamiento de datos, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y demás obligaciones (CFF, 2018c).

Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos los cuales deberán cumplir con los requisitos que establece el artículo 33 y 34 del Reglamento del CFF, véase anexo F, y la documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente deberá conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde almacena y procesa sus datos contables y los diagramas del mismo, poniendo a disposición de las Autoridades Fiscales el equipo y sus operadores para que las auxilien cuando éstas ejerzan sus facultades de comprobación y, en su caso, deberá cumplir con las normas oficiales mexicanas correspondientes vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónico, el contribuyente que suspensa actividades deberá conservar en el último domicilio que tenga manifestado en el RFC su contabilidad y, en el cual deberá conservarla durante el plazo de cinco años (Código Fiscal de la Federación, art. 30).

Cámara de diputados, 2018d), pudiendo optar por respaldar y conservar su información contable en discos ópticos o en cualquier otro medio electrónico, la información contable es decir la contabilidad electrónica se ingresa mensualmente a través de la página de Internet del SAT con apoyo de los sistemas contables, que al generar un archivo se enlaza al portal y se genera el reporte de envío dando cumplimiento a tal obligación. Para conocer los documentos e información que integran la contabilidad véase anexo F.

7. Retención y entero de impuestos a cargo de terceros.

Otro requisito a cumplir por las personas morales, es retener y enterar de forma mensual los impuestos a cargo de terceros, o en su caso la persona moral deberá recabar copia del pago, véase tabla 28 para analizar por tipo de servicio, el carácter de la retención, tasa o tarifa, fundamento, base y fechas de entero correspondientes a cada uno.

Tabla 28 Retenciones de las personas morales

Prestador de servicio	Carácter de la retención	Tasa o tarifa	Fundamento artículo ISR	Base Ingreso	Fecha de entero
Prestador de servicio personal subordinado y asimilados a salarios	Pago provisional a cuenta del impuesto anual	Tarifa, tasa máxima del 35%	96 y 152	Salarios y demás prestaciones	Mensual, 17 del mes siguiente a la retención
Prestadores de servicios profesionales	Pago provisional a cuenta del impuesto anual	10%	106	Derivados del servicio	Mensual, 17 del mes siguiente a la retención

Arrendamiento y uso o goce temporal de bienes inmuebles	Pago provisional a cuenta del impuesto anual	10%	116	Derivados de la actividad	Mensual o 17 del mes siguiente
Dividendos	Pago definitivo	10%	76 Fracción XI, 140 segundo párrafo	Pagado	Mensual o 17 del mes siguiente

Fuente: elaboración propia con datos de la ISR.

Los pagos por salarios se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneraciones y retenciones correspondientes se haya emitido comprobantes fiscales en los términos del CFF y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II, III y V de la presente Ley referente a; que estén efectuadas las retenciones, se expida y entregue el Comprobante Fiscal por Internet (CFDI), inscribir o solicitar constancia del trabajador de su RFC y calculo anual del impuesto, inscribir a los trabajadores en el IMSS, así como cumplir con las disposiciones que regulen el subsidio para el empleo, conforme al segundo párrafo, fracción V, del artículo 27, 99 de LISR.

Respecto a los trabajadores contratados a través de la figura de outsourcing, definido por la Ley Federal del Trabajo (LFT) en su artículo 5-A, el trabajo en régimen de subcontratación es aquel por medio del cual un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas, este tipo de trabajo, deberá cumplir con las siguientes condiciones:

- a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que desarrollen en el centro de trabajo.
- b) Deberá justificarse por su carácter especializado.
- c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.

Este tipo de contratación, deberá constar por escrito, el contratante deberá cerciorarse al momento de celebrarse, que el contratista cuenta con la documentación y los elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de la relación con sus trabajadores, así como cerciorarse constantemente que se cumple con las obligaciones en materia de SS, salud y medio ambiente en el trabajo lo expuesto se fundamentó en los artículos 15-19 de la LFT (Cámara de diputados, 2018h). Como requisitos el contratista deberá obtener copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al IMSS. Los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información requerida, último párrafo, fracción V, artículo 27 LISR.

Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente pague con cheque nominativo a nombre del beneficiario o por transferencia de interbancaria y proporcione comprobante fiscal donde se señale el monto , el ISR retenido, el dato de si provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) determinada conforme el artículo 77, información obligatoria en los términos del artículo 76 de esta ley, si no se realiza la retención se tendrá que recabar de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos, además si ésta cubre por cuenta del prestador de servicios el impuesto, lo considerara

como ingreso acumulable conforme a ingresos por residentes en el extranjero (Cámara de diputados, 2016b).

Se considera fuente de riqueza en el país, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o aun teniéndolo el ingreso del que se hace mención en éste apartado no corresponda al establecimiento, fracción tercera, artículo primero de ISR. Por establecimiento permanente, se considera que es cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen actividades empresariales o se presten servicios independientes, tales como las sucursales, oficinas, fabricas, taller, instalación entre otras mencionadas en el artículo segundo de la ley en comento, sin embargo la misma ley prevé lo que no se considera como establecimiento permanente: cuando el fin sea almacenar o exhibir bienes o mercancías, comprar bienes, fines de propaganda, que se encuentren en un almacén general de depósito, o conservarlas para su posterior transformación, y que sean propiedad del residente en el extranjero, las personas físicas dentro de los 15 días siguientes a que en su caso dejen de ser residentes en México, deberán presentar aviso (Cámara de diputados, 2018d), véase anexo H de retenciones a residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza en el país.

8. Pago de IVA.

Cuando la deducción se hayan realizado a contribuyentes que causen el IVA, dicho impuesto deberá ser trasladado en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente, tal como establece el artículo 1o., de la LIVA, véase apartado de análisis del IVA.

El monto a deducir de mercancías de importación deberá estar amparadas con pedimento de importación, y será el declarado en tal documento, véase apartado de costo de venta

9 Pagos por intereses.

Los intereses por capitales tomados en préstamo, serán deducibles si están a precio de mercado y en los límites establecidos en el presente apartado, véase tabla 29, de los intereses por capitales tomados en préstamo de personas físicas residentes en México serán deducibles cuando se paguen en efectivo, en bienes o en servicios.

Tabla 29 Dedución por intereses en préstamos

Concepto	Características	Limite deducible
Préstamo	Invertido en fines del negocio	Total
Capital tomado en préstamo	Otorgue préstamos a terceros, trabajadores, funcionarios, socios o accionistas.	Monto de la tasa más baja de los intereses cobrados en la porción del préstamo
	a) Con interés	Sin la proporción
	b) Sin interés	
Para adquisición de bienes, gastos, u obtenerlos a crédito	No deducibles o parcialmente deducibles	Dedución proporcional

Fuente: elaboración propia con datos de, fracción VIII, artículo 27 LISR.

10. Pagos efectivamente erogados con contribuyentes con base a flujo de efectivo.

Los pagos efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate, que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas a razón de tributar bajo el esquema de flujo de efectivo, como los contribuyentes coordinados, los que cumplan sus obligaciones a través varios coordinados, AGAPES, y personas morales que ejerzan la opción de acumulación de ingresos, a que se refieren los artículos 72, 73, 74 y 196 de LISR; así como honorarios a SC y AC, que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 17 de esta misma Ley, y de los donativos, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente sean pagados.

11. Pagos de honorarios o gratificaciones.

El monto total y percepción mensual o por asistencia por pagos de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, deben satisfacer los supuestos siguientes: a) que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual, devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad; b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente; y c) que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

12. Gastos por asistencia técnica, transferencia de tecnología o de regalías.

Cuando se realicen gastos por éstos conceptos, se debe comprobar:

- a) Que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios,

- b) Que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México,
- c) Que se pacte en el contrato que la prestación se efectuará por un tercero autorizado;
- d) Que el servicio se lleve a cabo.

Los conceptos de asistencia técnica y re regalías los podemos encontrar en forma textual en el artículo 15-B del CFF.

Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan, también se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías, entendiéndose por tal, la prestación de servicios personales independientes por los que el

prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

13. Gastos de previsión social y vales de despensa.

Las prestaciones de previsión social, se deben otorgar en forma general en beneficio de todos los trabajadores; son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados. Serán deducibles además los pagos por este concepto a cónyuge, concubina, a si se entregan de ascendientes a descendientes en línea recta, de dichos trabajadores, esto último conforme al artículo 50 del RISR, el cual a su vez es ingreso exento para el trabajador o beneficiario de conformidad a la fracción VI del artículo 93 de la LISR, el quinto párrafo del artículo 7º., de LISR, nos da a conocer lo que se considera como tal, el que a la letra dice:

Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas (Congreso de la Unión, 2016p).

Como requisito adicional de la previsión social ,se deberá efectuar a sus trabajadores en territorio nacional excepto si el trabajador presta su servicio en el extranjero. En caso de existir un excedente de los límites de la previsión social podrá deducirlo, si dicho excedente se considera como ingreso gravado para el trabajador y se efectúen las retenciones correspondientes (RISR art. 46).

Los vales de despensa otorgados a los trabajadores, deben haberse realizado a través de monederos electrónicos, cabe señalar que dicho concepto es ingreso exento conforme a la fracción VIII del artículo 93 de ISR que establece los ingresos exentos para personas físicas por prestación de un servicio personal subordinado (Congreso de la Unión, 2016).

14. Fondo de ahorro.

En cuanto al fondo de ahorro, para que sea deducible, el monto aportado por el contribuyente, debe ser igual al monto aportado por los trabajadores, y la aportación del contribuyente no debe exceder del 13% del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA) elevada al año, que conforme a INEGI la UMA, “es la referencia económica en pesos para determinar la cuantía de pago de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, de las entidades federativas, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de todas las anteriores” (Instituto Nacional de Estadística y Geografía, 2018), véase tabla 30.

Tabla 30 Límite de aportación a fondo de ahorro

Año	UMA	Límite	Monto
2016	73.04	1.3	34,657.48
2017	75.49	1.3	35,820.01
2018	80.60	1.3	38,244.70

Fuente: elaboración propia con datos de INEGI.

15. Primas de seguros, gastos médicos o fianzas.

Los pagos por concepto de primas de seguros de vida en beneficio de los trabajadores serán deducibles cuando suceda el evento, o en caso de seguros de invalidez o incapacidad que se entreguen como pago único o en las parcialidades acordadas.

Los pagos de primas de seguros de gastos médicos en beneficio de los trabajadores se otorguen de forma general.

Pagos por primas de seguros o fianzas. Para deducir los pagos de primas por seguro la aseguradora no haya otorgado préstamos a los trabajadores durante la vigencia de la póliza, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas; si el seguro es para cubrir alguna disminución de productividad por la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o dirigentes, debe estar establecido en un plan que establezca el procedimiento para fijar el monto de la prestación, cubriendo plazos y requisitos establecidos para ello.

16. Pérdidas por créditos incobrables.

Tanto las personas físicas como las personas morales que acumulan con base a flujo de efectivo, no consideran como deducción las pérdidas por créditos incobrables, en virtud de que no acumulan como ingreso las cantidades que quedan a crédito.

Dichos conceptos se consideraran realizados en el mes que se dé la prescripción, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro, contrario a éstas sociedades es el caso de la SA que considera los sus ingresos en crédito, ésta disposición le es aplicable.

Se considera que es notoria la imposibilidad práctica de cobro, en los siguientes casos:

- 1) Tratándose de créditos con clientes público en general, cuya suerte principal al día de su vencimiento se encuentre entre 5,000.00 pesos y que no exceda de treinta mil unidades de inversión (UDI) emitido por el Banco de México (Banco de México, 2019), que al 3 de diciembre del 2017 su valor era de 5.934551 por consiguiente el límite es:

$$\begin{aligned} & 3,000 \text{ UDIS} \\ & \frac{* 5.934551 \text{ valor al 3 de diciembre 2017}}{=} 178,036.53 \text{ Limite del crédito a deducir} \end{aligned}$$

Se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora, y se sumaran los créditos de una misma persona respetando el monto límite. Cuando la persona moral calcule el ajuste anual por inflación, que deduzcan créditos por incobrables, deberán considerarlos cancelados en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se deduzcan, es decir para un periodo de enero a diciembre, los considerarán cancelados en junio del año de que se trate.

Créditos contratados con el público en general, cuya suerte principal al día de su vencimiento se encuentre entre cinco mil pesos y treinta mil unidades de inversión, el contribuyente informará de dichos créditos a las sociedades de información crediticia, conocido como buró de crédito (Banco de México, 2018).

Créditos a contribuyente que realiza actividades empresariales, que el acreedor informe por escrito al deudor, que efectuará la deducción del crédito incobrable, a fin de que el deudor acumule el ingreso derivado de la deuda no cubierta, debiendo informar a más tardar el día 15 de

febrero de cada año de los créditos incobrables que dedujeron en el año de calendario inmediato anterior.

2) Cuando el acreedor haya demandado ante la autoridad judicial el pago del crédito y se trata de créditos mayores a treinta mil UDIS.

3) Cuando el deudor compruebe quiebra o concurso, en el caso de quiebra, que ésta sea comprobada y que exista sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos.

Tratándose de cuentas por cobrar que tengan una garantía hipotecaria, y el acreedor haya demandado ante la autoridad judicial el pago del crédito se deducirá el cincuenta el 50% del monto, cuando el deudor realice el pago del adeudo o se haga la aplicación del importe del remate, se hará la deducción del saldo de la cuenta por cobrar o en su caso la acumulación del importe recuperado, véase apartado del cálculo de ajuste anual por inflación aplicable a la SA.

17. Pagos por comisiones de enajenaciones a plazos o arrendamiento financiero.

El pago por comisiones a empleados o a terceros que correspondan a enajenaciones a plazos o pagos por arrendamiento financiero se deducirán en el ejercicio en el que los abonos o ingresos se cobren.

18. Pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero.

El contribuyente deberá probar que quien recibe dicho ingreso, se encuentra inscrito para efectos fiscales en el país en que residan o que presenten declaración periódica del impuesto en su país de residencia, obligatoriedad establecida en artículo 52 del RISR.

19. Plazos para reunir los requisitos de las deducciones fiscales.

La documentación así como los requisitos de deducibilidad se deberán obtener al momento en que se realiza la operación o más tardar el último día del ejercicio, tratándose de:

- a) Comprobante fiscal, se deberá obtener a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, sin embargo en la actualidad el documento digital XML es necesario para cargarlo en la contabilidad y poder cumplir con las disposiciones del envío mensual de la misma y como requisito de IVA y envío de la Declaración Informativa de operaciones con terceros (DIOT), se deberá contar con los comprobantes a partir de la fecha de expedición con los comprobantes fiscales correspondientes, dicha fecha deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción, salvo en el caso de las personas morales con base a lo devengado que deducen gastos como luz, teléfono, agua, cuyo consumo y gasto se devenga en un ejercicio, pero la documentación comprobatoria es expedida con fecha posterior; caso contrario para las personas físicas y las SAS que trabajan con base al esquema de flujo de efectivo, lo que significa que las erogaciones se deducen en el momento en que son efectivamente realizadas es decir pagadas.
- b) Documentación comprobatoria de las retenciones a terceros y de los pagos con IVA de forma expresa y por separado, a que se refieren las fracciones V y VI del artículo 27 de LISR.
- c) Declaraciones informativas presentadas en la tabla 31, se deberán presentar en las fechas establecidas.

Tabla 31 Fechas de presentación de declaraciones informativas establecidas en la LISR

Artículo	Declaración	Tipo de declaración	Periodo	Fecha presentación
76 fracción VI LIS	Informativa	Financiamiento del extranjero Partes relacionada	Anual	15 de febrero de cada año
76-A LISR Numeral I	Informativa	Maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional	Anual	31 de diciembre del año inmediato posterior al
Numeral II		Informativa local de partes relacionadas		ejercicio de que se trate
Numeral III		Informativa país por país del grupo multinacional		
32 fracción V LIVA	Informativa	Retención de IVA de las dos terceras partes, art.1-A LIVA IVA acreditable	Mensual	17 del mes inmediato posterior al que corresponda
32 fracción VII LIVA	Informativa	IVA por pagar y saldo al final del mes, junto con anual de ISR	Anual	A más tardar en el mes de marzo del año siguiente

Fuente: elaboración propia con información de LISR e LIVA.

d) Anticipos de gastos, se deducirá el monto del anticipo en el ejercicio en el que se efectúen, con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio dicho anticipo, cuando se reciba el bien o el servicio, la deducción será por la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante fiscal y el monto del anticipo.

20. Pagos de Subsidio al empleo.

Respecto al pago de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, éste sea efectivamente entregado a quien le corresponda.

21. Deducción de mercancías.

Las deducciones por el importe de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deducirá de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra a fin de que se refleje la disminución de los estados financieros del mismo; el contribuyente deberá realizar la destrucción, previo aviso de destrucción cuando menos treinta días antes cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 107 del RISR, se podrán efectuar la deducción, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con el aviso y que las mercancías estén en buenas condiciones, requisitos que para tal efectos establece el artículo 108 del Reglamento de esta Ley. No se podrán ofrecer en donación aquellos bienes que en términos de otro ordenamiento jurídico, relacionado con el manejo, cuidado o tratamiento de dichos bienes, prohíba expresamente su venta, suministro, uso o establezca otro destino para los mismos (Congreso de la Unión, 2016q).

El valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México, de contribuyentes residentes en el extranjero, de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

Los requisitos de las deducciones analizados en este apartado, se fundamentan en el artículo 27 de la LISR y correlaciones mencionadas.

3.2.3.3 Gastos no deducibles o parcialmente deducibles.

Los contribuyentes podrán resta de sus ingresos acumulables las erogaciones que cumplan con los requisitos fiscales, sin embargo existen conceptos que la propia LISR considera como no deducibles al momento de determinar la véase gravable sobre la cual se pagara el impuesto en mención véase tabla 32, aún y cuando se cuente con documento fiscal que ampara la operación, no podrán deducirse o serán parcialmente deducibles, tales conceptos se encuentran en el artículo 28 de la citada ley, para mayor información ver anexo I.

Tabla 32 Gastos no deducibles.

Fracción	Concepto
1	Pagos por ISR
2	Los gastos e inversiones, en proporción a los ingresos exentos y gastos de inversiones en proporción deducible
3	Los obsequios, atenciones y otros análogos
4	Los gastos de representación
5	Viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero
6	Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales, véase anexo J y K respectivamente.
7	Los intereses devengados por préstamos o por adquisición de valores

- 8 Las provisiones para crear o el incrementar reservas de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio
- 9 Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal y pagos de antigüedad
- 10 Las primas o sobreprecio del valor nominal pagado por reembolso de acciones
- 11 Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes
- 12 El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros
- 13 Uso o goce temporal de aviones, casa habitación y automóviles
- 14 Pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible
- 15 Los pagos por concepto de IVA o del impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) salvo si no tiene derecho a acreditarlos.
- 16 Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades
- 17 Las pérdidas de enajenación de acciones y de otros títulos y pérdidas financieras
- 18 Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata
- 19 Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras
- 20 El 91.5% de los consumos en restaurantes
- 21 Gastos en comedores no contemplados en previsión social
- 22 Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios y de gastos aduanales
- 23 Los pagos hechos a personas y otros con ingresos sujetos a Regímenes fiscales preferentes (Refipres)
- 24 Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en la bolsa de valores
- 25 Derechos patrimoniales de títulos recibidos en préstamo
- 26 PTU y pagos por dividendos o utilidades, véase apartados.
- 27 Los intereses que deriven del monto de las deudas que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero
- 28 Anticipos por las adquisiciones de las mercancías o por los gastos de producción o prestación de servicios considerados en el costo de venta

- 29 Pagos que también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero
- 30 Pago no deducible parcialmente, por ingresos exentos para el trabajador, 0.53 o 0.47
- 31 Pagos que se realicen a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente, en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 28 LISR.

3.2.3.4 De las inversiones.

Para deducir las inversiones se estará a lo dispuesto en la sección II de la LISR, que establece en su artículo 31 se deducirán por meses completos, conforme el método de depreciación fiscal aplicando las tasas establecidas en el artículo 33, 34 y 35 del mismo ordenamiento, pudiendo hacerlo aun cuando no se hayan erogado en su totalidad. Se tiene la opción de aplicar porcentajes menores que podrá cambiarse una sola vez cada periodo de cinco años, para cada bien de que se trate, siempre que no refleje pérdida en sus estados financieros. Las tasas se aplicarán sobre el monto original de la inversión que se calculará de la siguiente forma:

$$\begin{aligned}
 & \textit{Precio del bien} \\
 & + \textit{Impuestos efectivamente pagados por la adquisicio o importación} \\
 & - \textit{IVA pagado a la tasa general} \\
 & + \textit{Erogaciones por derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes,} \\
 & \quad \textit{acarreos, seguros contra riesgos en transportación, manejo,} \\
 & \quad \textit{comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.} \\
 & \hline
 & = \textit{Monto origial de la inversion}
 \end{aligned}$$

Las inversiones podrán deducirse a partir del ejercicio en que se inicie la utilización del bien o desde el ejercicio siguiente, en caso de hacerse con posterioridad se perderá el derecho a deducir fiscalmente la parte correspondiente al periodo que pudiendo hacerlo no lo aplico, no así

la depreciación contable. En caso de que los bienes de la empresa se enajenen o dejen de ser útiles para la obtención de los ingresos de la misma, se deducirá la parte que esté pendiente de aplicarse en el ejercicio en que ocurra el supuesto, debiendo dejar en sus estados financieros la cantidad de un peso, no aplica lo anteriormente expuesto para los cargos diferidos y las erogaciones en periodos preoperativos.

Conforme el artículo 32 de la ley en comento, se consideran inversiones los siguientes conceptos:

1. Activo fijo; es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo, cuyo fin de adquisición o fabricación de estos bienes es su utilización para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no para ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.
2. Gastos diferidos; son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral; así como los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.
3. Los cargos diferidos; son aquéllos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral. Las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, también son consideradas inversiones conforme al artículo 32 LSIR.

Los bienes a través del tiempo sufren cambios en cuanto a su costo debido a los efectos inflacionarios, la ley prevé dos momentos en los que se deben actualizar las inversiones de una empresa, el primero por el periodo de utilización y el segundo, en caso de que dejen de ser útiles o se vendan, la cual se realiza aplicando el factor de actualización (FA), al MOI mediante el uso del índice nacional de precios al consumidor (INPC) correspondiente calculado por (INEGI) conforme a las reglas establecidas en el artículo 20-Bis del CFF, la fórmula para determinar el mencionado FA es la siguiente:

$$FA = \frac{INPC \text{ del último mes de la primera mitad del periodo en el que se utilizó el bien}}{INPC \text{ del mes en que se adquirió el bien}}$$

Ejemplo de depreciación de inversiones.

Se adquirió una computadora en el mes de junio del 2016, misma en que se empezó a utilizar en la oficina de administración.

Para efectos de ejemplificar, se mostraran las opciones por separado.

1. Deducción de inversiones por periodo de doce meses con los siguientes datos:

Equipo de cómputo	30,000.00
Fecha de adquisición	30de junio 2017
Ejercicio en que se aplica la deducción	2018

El equipo se utilizó durante doce meses, que se tomarán en cuenta para determinar el último mes de la primera mitad del periodo por el que se utiliza la inversión, como se presenta en la figura 4.

El periodo, se dividirá en dos partes iguales siendo el mes de junio el mes que se utilizara para determinar el factor por ser un ejercicio completo de enero a diciembre.

Meses de uso durante el ejercicio 2018

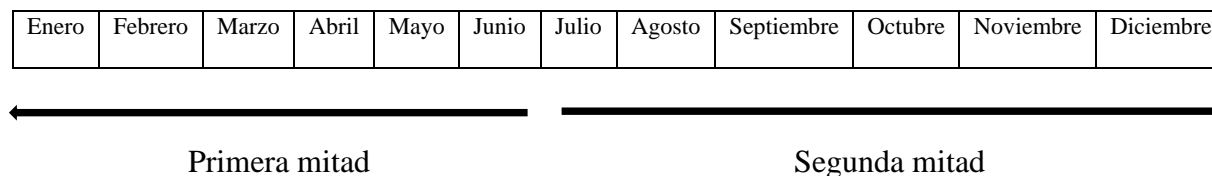


Figura 4. Diagrama anual de depreciación. Fuente elaboración propia.

Por lo tanto si sustituimos los valores del INPC en la fórmula del FA, quedará como se presenta:

$$FA = \frac{INPC \text{ Junio } 2018}{INPC \text{ Junio } 2017}$$

Sustituimos los valores:

$$FA = \frac{99.3764}{94.9636} = 1.0464$$

Conforme a la fracción VII del artículo 34 el porcentaje de deducción fiscal para las computadoras personales y portátiles es del 30% anual, primero calcularemos la deducción histórica, como se presenta a continuación:

<i>Equipo de cómputo</i>	\$30,000.00
* <i>Deducción</i>	30%
= <i>Deducción contable anual</i>	9,000.00
* <i>FA</i>	1.0464
<i>Deducción anual actualizada</i>	9,417.60

2. Deducción de inversión de bienes utilizados por un periodo impar menor a doce meses con los siguientes datos:

<i>Equipo de transporte</i>	\$220,000.00
– <i>Limite deducible fiscalmente</i>	175,000.00
* <i>Deduccion</i>	25%
= <i>Deducción contable anual</i>	43,750.00
* <i>FA</i>	1.0076
<i>Deducción anual actualizada</i>	44,82.81

Cabe señalar que el artículo 36 establece como regla el límite de deducibilidad para los automóviles para efectos fiscales, no así para efectos contables, en el mismo sentido establece como limite la cantidad de 250,000.00 para automóviles eléctricos.

3.2.3.5 Del costo de lo vendido.

Las personas morales del régimen general de ley que tributan bajo el esquema de lo devengado, determinaran el costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio en que acumulen los ingresos que deriven de dicha enajenación, según la actividad que realizan, conforme al artículo 39 LISR, una mecánica para aquellos que realicen actividad comercial y otra para las actividades distintas a ésta. Sin embargo las SAS al tributar bajo la opción de acumulación de ingresos, en lugar de aplicar lo dispuesto al costo de lo vendido deberán deducir las adquisiciones de mercancías; así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas, inclusive, en ejercicios posteriores, cuando aún no hayan aplicado dicha deducción conforme al segundo párrafo del artículo 198 de LISR, En el caso de mercancías de importación el costo a considerar es el declarado en el documento de importación tal como lo establece la fracción XIV del el artículo 27 de LISR, lo cual se muestra a continuación:

1) Empresa comercial, adquisición y enajenación de mercancías.

$$\begin{aligned} & \text{Costo de adquisición de las mercancías} \\ & - \text{Monto de devoluciones, descuentos y bonificaciones} \\ & + \text{Gastos de adquisición, como fletes, almacenaje, gastos aduanales} \\ \hline & = \text{Costo de venta de empresa comercial} \end{aligned}$$

2) Empresa con actividades no comercial considerarán dentro del costo lo siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{Adquisición de material primas, productos semiterminados o terminados} \\ & - \text{Devoluciones, descuentos o bonificaciones del ejercicio} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Conceptos relacionados directamente con la producción o prestación de servicios} \\ & + \text{Remuneraciones por prestación de servicios personales subordinados} \\ & \quad \text{(sueldos directos, mano de obra)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & + \text{Gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones directos} \\ & + \text{Deducción de inversiones directas calculadas conforme a las tasas de ley} \end{aligned}$$

$$= \text{Costo de venta empresa de producción}$$

Como se puede observar, las personas morales del régimen general de ley que tributan bajo el esquema de lo devengado, determinarán el costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio en que acumulen los ingresos que deriven de dicha enajenación, según la actividad que realizan, conforme al artículo 39 LISR, una mecánica para aquellos que realicen actividad comercial y otra para las actividades distintas a ésta. Sin embargo las SAS al tributar bajo la opción de acumulación de ingresos, en lugar de aplicar lo dispuesto al costo de lo vendido deberán deducir para fabricar sus bienes o para enajenarlos:

$$\begin{aligned} & \text{Adquisiciones de mercancías} \\ & + \text{Materias primas} \\ & + \text{Productos semiterminados o terminados} \\ & - \text{Devoluciones, descuentos y bonificaciones} \\ \hline & = \text{Deducción de mercancías y materias primas} \end{aligned}$$

Estas deducciones se podrán aplicar inclusive, en ejercicios posteriores en los que sean efectivamente pagados, esto de conformidad al segundo párrafo del artículo 198 de LISR.

3.2.3.6 Créditos incobrables.

Las personas morales que tributan con base a lo devengado como es el caso de la SA, podrán considerar como deducción autorizada los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados; no así para las SAS debido a que esta figura societaria no deduce con base a lo devengado sino con base a flujo de efectivo, no se consideran como ingreso acumulable los conceptos enajenados en crédito sino hasta que sean efectivamente pagados.

Para deducir una pérdida de dinero en efectivo derivada de un robo o fraude, la SHCP dentro de los criterios normativos establece, que para deducir las cantidades perdidas se hayan acumulado para efectos del ISR, y se acredite con documentos certificados el acto, en caso de que la autoridad competente emita conclusiones no acusatorias, confirmadas, en virtud de que las investigaciones efectuadas hubieran indicado que los elementos del tipo no estuvieren acreditados y el juez hubiere sobreseído el juicio correspondiente, se volverá a acumular las cantidades más actualización véase confuma. En caso de que la pérdida de inversiones que derive de la comisión de un delito, el contribuyente para realizar la deducción correspondiente deberá de igual manera acreditar el cuerpo del delito (SHCP 18/ISR/N).

Factor de actualización de conformidad con el artículo 17-A del CFF

$$FA = \frac{INPC \text{ de la fecha en que se acumule}}{INPC \text{ del día en que se efectue la deducción}}$$

En caso de que no se haya publicado el INPC, se utilizara el último índice mensual publicado, cabe señalar que la fecha de actualización será por meses completos, cuando el

resultado del FA sea menor a la unidad, el factor a utilizar será igual a uno y dicha cantidad no será acreditable ni deducible.

3.2.3.7 Ajuste anual por inflación.

Las personas morales que obtén por tributar con base a flujo de efectivo como ya se ha comentado, no están obligadas a determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación en virtud de que no consideran como ingreso acumulable los créditos ni deducen lo devengado, a diferencia de la SA que la obligación está de forma expresa en la fracción VII del artículo 25 de la LISR, y regulado por los artículos 45, 46 y 47 de la misma ley, que establecen: se determinará al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación por los créditos y deudas véase tabla 33 y 34, dentro de los cuales no se considerarán a los intereses que se devenguen en el mes, entendiéndose como interés de conformidad al artículo 8 de LISR, a los rendimientos de crédito de cualquier clase, ni otros conceptos de la tabla 33, 34 y 35 a efecto de conocer los conceptos que no se consideran créditos ni deudas. Cuando se tengan importen en moneda extranjera se valuarán a la paridad existente al primer día del mes.

Se considerará que se contraen deudas en:

1. adquisición de bienes o servicios, en las fechas previstas en que se obtienen los ingresos;
2. En uso o goce temporal de bienes, cuando suceda el primero de los hechos; se cobre total o parcialmente, cuando sea exigible el pago, se expida el comprobante; y
3. En capitales tomados en préstamo, cuando se reciba parcial o totalmente el capital. Cuando se cancele una operación que deriva de una deuda, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda.

Tabla 33 Conceptos que se consideran créditos y deudas

	Créditos	Deudas
1	El derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, entre otros:	Cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras:
2	Los derechos de crédito que adquieran las empresas de factoraje financiero.	Las derivadas de contratos de arrendamiento financiero.
3	De operaciones financieras derivadas por medio de las cuales una parte entregue recurso líquidos a otra, que garantiza la readquisición, fracción IX del artículo 20 LISR.	De operaciones financieras derivadas por medio de las cuales una parte entregue recurso líquidos a otra, que garantiza la readquisición, fracción IX del artículo 20 LISR.
4	Las inversiones en acciones de fondos de inversión en instrumentos de deuda.	Aportaciones para futuros aumentos de capital.
5		Contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse.
6		Los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital, que sean o hayan sido deducibles.

Fuente: elaboración propia con datos de los artículos 45 y 46 de la LISR.

Tabla 34 Conceptos que no son crédito para efectos del ajuste anual inflacionario

No se consideran créditos.

- 1 Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes.
- 2 Los que sean a cargo de socios o accionistas, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.
- 3 Los que la fiduciaria tenga a su favor con sus fideicomitentes o fideicomisarios en el fideicomiso por el que se realicen actividades empresariales, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.
- 4 Los que sean a cargo de funcionarios y empleados, así como los préstamos efectuados a terceros a que se refiere la fracción VII del artículo 27 de LISR.
- 5 IV. Los pagos provisionales de ISR, así como los estímulos fiscales.
- 6 Cualquier ingreso cuya acumulación esté condicionada a su percepción efectiva.
- 7 Las acciones, los certificados de participación no amortizables y los certificados de depósito de bienes y en general los títulos de crédito que representen la propiedad de bienes, las aportaciones a una asociación en participación, así como otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideren interés.
- 8 El efectivo en caja.
- 9 Los créditos que deriven de los ingresos acumulables, disminuidos por el importe de descuentos y bonificaciones sobre los mismos, hasta que sean cobrado o se cancelen por incobrables, cancelado la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda si fueron considerados para el ajuste conforme al artículo 88 RISR.
- 10 Los saldos a favor por contribuciones únicamente se considerarán créditos a partir del día siguiente a aquél en el que se presente la declaración correspondiente y hasta la fecha en la que se compensen, se acrediten o se reciba su devolución, según se trate.

Fuente: elaboración propia con datos del segundo párrafo del artículo 45 LISR.

Tabla 35 No se consideran deudas

Artículo 28 LISR	Conceptos que no se consideran deudas por ser gastos no deducibles
I	Pagos de ISR por cuenta propia Pagos por ISR a cuenta de terceros, es decir retenciones de ISR sobre sueldos, arrendamiento, honorarios Retenciones de IMSS Cantidades entregadas al personal provenientes del SAE Provisiones para crear o incrementar reservas de activo o pasivo excepto las creadas para PTU del ejercicio
VIII	
IX	Reservas para indemnizaciones y antigüedad.
46 primer párrafo fracción XXVII	Monto de las deudas que excedan el triple de su capital contable proveniente de deudas contraídas con residentes en el extranjero.

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 46 LISR.

En el cálculo del ajuste anual por inflación primero se determina el saldo promedio anual de las deudas y de los créditos conforme a lo siguiente:

Saldo promedio anual de sus deudas (SPAD)

$$SPAD = \frac{\textit{Suma de saldos de las deudas al último día de cada mes del ejercicio}}{\textit{Número de meses del ejercicio}}$$

Saldo promedio anual de sus créditos (SPAC)

$$SPAC = \frac{\textit{Suma de saldos de los créditos al último día de cada mes del ejercicio}}{\textit{Número de meses del ejercicio}}$$

Luego se calcula el ajuste anual por inflación deducible o acumulable en su caso con el siguiente procedimiento:

Ajuste anual por inflación acumulable

$$\left(\frac{\text{Saldo promedio anual de las deudas} - \text{Saldo promedio anual de los créditos}}{\text{Saldo promedio anual de las deudas mayor}} \right) * \text{Factor de ajuste anual}$$

Ajuste anual por inflación deducible

$$\left(\frac{\text{Saldo promedio anual de los crédito} - \text{Saldo promedio anual de las deudas}}{\text{Saldo promedio anual de los créditos mayor}} \right) * \text{Factor de ajuste anual}$$

El FA se determina en dos supuestos:

1. Si el ejercicio es de doce meses

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

2. Ejercicio menor de 12 meses

$$\frac{\text{INPC del último mes de ejercicio de que se trate}}{\text{INPC del es inmediato anterior al del primer mes del ejercicio de que se trate}} = \text{Factor menor a 12 meses} - 1$$

3.2.4 De las obligaciones de las personas morales

Respecto de las obligaciones que marca la LISR para las PM, se analizan por apartado según corresponde.

3.2.5 Pagos provisionales

Los contribuyentes calcularán y efectuarán pagos provisionales mensuales correspondientes al mes de calendario, a cuenta del impuesto anual del ejercicio coincidiendo con el año de calendario, para el caso de inicio de actividades cuya fecha sea posterior al día primero del año, ésta será el inicio de su ejercicio fiscal terminando el 31 de diciembre del mismo. Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primer, segundo y tercer mes del ejercicio. La declaración de impuestos se deberá presentar a través de medios electrónicos con uso de la internet para acceder al portal del SAT con su e.firma, mecanismo establecido en los artículos 11 y 20 CFF 31 CFF, y pagadero en moneda nacional mediante cheque o transferencia bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, según el tipo de contribuyente. De no cumplir con la obligación comentada en el párrafo anterior, se hará acreedor de, requerimientos, multas por cada obligación omitida, recargos y actualizaciones en su caso conforme al artículo 41 y último párrafo del artículo segundo de la misma disposición.

Respecto a la fecha de presentación del PP, el artículo 5.1 del decreto de beneficios fiscales, publicado en el DOF del 26 de diciembre 2013 (DOF, 2013), se anexan días al mencionado día 17 del mes siguiente al que corresponda la declaración de PP o pago definitivo, conforme al sexto dígito numérico de la clave del RFC del contribuyente, de tal forma que para los dígitos 1 y 2 se anexa un día hábil más, y así consecuentemente hasta llegar al dígito 9 y 0 que se adicional cinco días hábiles.

3.2.5.1 Calculo del Coeficiente de Utilidad.

Se calculará el Coeficiente de Utilidad (CU), del primer ejercicio que se utilizará para calcular los pagos provisionales del segundo ejercicio fiscal, aun cuando el ejercicio no hubiera sido de

doce meses; en caso que en el último ejercicio de doce meses no resulte CU, se utilizará el anterior a no más de cinco años donde se obtuvo y éste sea de doce meses, lineamiento establecido en el segundo párrafo, artículo 14LISR. En último párrafo del mismo artículo da la opción de disminuir los pagos provisionales a raíz de que se estime el CU utilizado para ello, es superior al que correspondan los pagos, con solicitud hecha ante la autoridad a partir del segundo semestre del ejercicio con antelación de un mes al entero del pago provisional al cual se le aplicará, en caso de ser varios la antelación en comento será del primero de éstos, de resultar caso contrario de la disminución del CU se calcularán recargos por las diferencias, artículo 14 ISR. Para determinar el factor del CU a la utilidad fiscal del ejercicio se le sumará la deducción inmediata ejercida durante el ejercicio en caso de tenerla y de ser autorizada por disposiciones de vigencia anual.

$$CU = \frac{\textit{Utilidad fiscal del ejercicio}}{\textit{Ingresos nominales del mismo ejercicio}}$$

3.2.5.2 Calculo del pago provisional.

El procedimiento para el cálculo del pago provisional a cuenta del impuesto anual, a que están obligadas tanto la SA como la SAS se describe en la tabla 36 y se establece en el artículo 14 de la LISR.

Tabla 36 Calculo del pago provisional del ISR

Artículo 14 LISR	Conceptos
------------------	-----------

16,17,18		Ingresos acumulables
44-46	-	Ajuste anual por inflación
14, párrafo 11	=	Ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago
14, fracción II	*	Coefficiente de utilidad
14, fracción II	=	Utilidad fiscal para el pago provisional
Párrafo segundo,		Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas de ejercicios
57 y 58	-	anteriores
	=	Utilidad fiscal base para el pago provisional
Estímulo LIF	-	PTU pagada proporcional a partir de mayo hasta diciembre
	=	Base gravable para pago provisional
9o.	*	Tasa del impuesto 30%
	=	Impuesto del periodo
9o.	-	Pagos provisionales anteriores del ejercicio
9o.	-	Retenciones por cobro de intereses en el periodo en los términos del artículo 54 de la LISR
14, fracción III	=	Impuesto por enterar en el pago provisional
	*	Actualizaciones
	*	Recargos
	=	Impuesto a pagar

Fuente: elaboración propia con datos de la LISR.

3.2.6 Cálculo del impuesto anual

El ISR anual de las personas morales se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal, la mecánica del cálculo se ejemplifica en la tabla 37.

Tabla 37 Cálculo del impuesto anual

Compañía M, SA de CV				
Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre 2017.				
Artículo 9 LISR	Cifras	Partidas de contables	Cifras conciliación	Fiscales
Ingresos acumulables				
Ingresos facturados		5,000,000		5,000,000
+ Venta de activo fijo		0	0	0
+ Intereses a favor		0		0
+ Otros		0		0
+ Utilidad cambiaria		0		0
+ Diferencias en cambios		0		0
+ Actualización de contribuciones		0	0	0
Anticipo de clientes netos			0	0
Ganancia acumulable venta activo fijo			0	0
Ajuste anual por inflación acumulable			0	0
Préstamos y aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital de 600,000 si no se presenta aviso Art. 76 Frac. XVI LISR				
= Total ingresos acumulables		5,000,000	0	5,000,000
- Deducciones autorizadas				
Descuentos sobre ingresos		0		0
Perdida por baja activo fijo		0		0
Costo de producción o de obra:				
Inventario inicial		18,761		
(+) Materiales / materia prima	4,074,604	925,396		
Sub-contratos		0		
Arrendamiento de maquinaria		116,895		
Mano de obra directa		508,705		
Inventario final		148,428		
(=) Costo de obra	3,578,671	1,421,329		1,421,329
	0			
Gastos Generales	1,027,251	2,551,420	81,742	2,469,678
Sueldos ND por ingresos exentos para trabajadores		43,256		
Intereses pagados		11,840		11,840
Comisiones bancarias	1,009,962	5,449		5,449
Recargos		0		0

Actualización de Impuestos	0	0	0
Diferencias en cambios	0	0	0
Pérdida Cambiaria	0		0
Deducción de Inversiones Actualizada		0	0
Deducción Baja Activo Fijo		0	0
Ajuste Anual por inflación Deducible		31,138	31,138
Total deducciones autorizadas	4,033,294	112,880	3,939,434
Resultado del ejercicio	1,009,962		1,060,566
Provisión I.S.R.	310,050		
Provisión P.T.U.	416,107	106,057	0
Resultado neto	593,856		1,060,566
- PTU pagada en el ejercicio			27,066
Utilidad fiscal, base del impuesto			1,033,500
- Pérdidas Fiscales por Amortizar 10 años atrás			0
= Resultado fiscal del ejercicio			1,033,500
* Tasa del Impuesto artículo 9 LISR			30%
= ISR causado			310,050
- Pagos Provisionales enterados			310,050
I.S.R. Retenido			0
- Compensación de IVA a favor			0
= Impuesto a cargo o favor			0

Fuente: elaboración propia y datos de la ley.

3.2.7 Renta gravable para el cálculo de PTU

El derecho de los trabajadores de participar en las utilidades de la empresa, está contemplado en la LFT, en los artículos 117 al 131, las PM una vez presentada su declaración anual en marzo del siguiente ejercicio, deberán pagar la PTU dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de pago del impuesto anual, es decir a más tardar en mayo del mismo año. Para lo cual se calculará la renta gravable para la PTU a que tienen derecho los trabajadores tal como lo refiere la fracción IX del artículo 123, apartado A de la CPEUM, donde a la utilidad fiscal se le restará con el monto de los ingresos exentos de los trabajadores cuya deducción se encuentra limitada a un

53% o 47% para el ISR, sin disminuirla de la PTU pagada en el ejercicio, ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar, conforme a los párrafos cuarto y quinto del artículo 9 LISR, la cual se determina con el procedimiento siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{Ingresos acumulables} \\ & - \text{Deducciones autorizadas para ISR} \\ & = \text{Utilidad fiscal} \\ & - \text{No deducibles por ingresos exentos} \\ & \quad \text{de los trabajadores, 53\% - 47\%} \\ & = \text{Renta gravable para PTU} \\ & \quad \quad \quad * 10 \% \\ \hline & = \text{PTU a distribuir del ejercicio} \end{aligned}$$

La PTU a distribuir, se dividirá en dos partes iguales, la primera se repartirá por igual entre todos los trabajadores en proporción al número de días trabajados por cada uno en el año; la otra mitad será dividido en proporción al monto del salario devengado durante el año, considerando solo el salario por cuota diaria, sin considerar las gratificaciones, percepciones, habitación , primas, comisiones, prestaciones en especie ni cualquier otra prestación conforme a la integración de salario establecida en el artículo 84 de la LFT (Ley Federal del trabajo, art. 84), el monto pagado por este concepto no se consideran parte del salario del trabajador.

La PTU es un gasto que beneficia a los empleados, por lo tanto se contabiliza dentro de la cuenta de gastos afectando la utilidad o pérdida de operación, no obstante al ser un concepto no deducible, no disminuye el resultado fiscal, por tal motivo es una deducción contable no fiscal. La PTU no cobrada por los trabajadores en el ejercicio anterior debe sumarse a la del siguiente ejercicio. Éste beneficio no implica que los trabajadores puedan intervenir en la dirección o administración de la empresa, sin embargo en caso de que no están de acuerdo con la declaración del ISR que presente

el patrón ante la SHCP, tienen el derecho de formular objeciones de acuerdo al artículo 121 de la LFT, para lo cual tienen 30 días.

Los trabajadores sin derecho a la PTU son los siguientes:

1. Los directores, administradores y gerentes generales de las empresas;
2. Trabajadores domésticos.

Los trabajadores con derecho a la PTU son:

1. Los demás trabajadores de confianza participan con un tope del salario sindicalizado más alto, o al 25% más del salario de otro trabajador de planta;
2. Trabajadores de planta, ya sea por periodo indeterminado, determinado o por obra determinada;
3. Trabajadores eventuales cuando hayan laborado cuando menos 60 días durante el año.

Las empresas que no pagan PTU son las establecidas en el artículo 126 LFT:

1. Empresas de nueva creación, durante su primer año.
2. Empresas de nueva creación, dedicadas a la elaboración de un producto nuevo, durante sus dos primeros años.
3. Empresas extractivas, de nueva creación, durante el periodo de exploración.
4. Instituciones de asistencia privada sin propósitos de lucro.
5. El IMSS y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia.

6. Empresas cuyo capital sea menor a \$300, mil pesos, tope fijado por la Secretaría de Trabajo y Previsión Social (STPS) por rama de la industria, con fundamento artículo 126 LFT.

3.2.7 Utilidad Fiscal Neta de la sociedad

Los contribuyentes personas morales, para efectos del ISR, determinarán la Utilidad Fiscal Neta (UFIN) , conforme a lo establecido en el artículo 77 de la mencionada ley, procedimiento descrito en el apartado de cálculo del impuesto anual, a cuya determinación deberá ser disminuido por los conceptos de la tabla 38.

Tabla 38 Determinación de la UFIN

Resultado fiscal del ejercicio	1,033,500
- Conceptos a disminuir	
Impuesto pagado, artículo 9 LISR	0
Partidas no deducibles señaladas para ISR (artículo 117 RISR), del artículo 28, excepto:	
Reservas de activo o pasivo, fracción VIII	
Reservas para indemnización y antigüedad, fracción IX.	
PTU pagada en el ejercicio, fracción I, artículo 9 LISR, Criterio normativo 6/ISR/N RMF diciembre 2016	310,050
Proporción del ISR acreditado por distribución de dividendos, calculado conforme al cuarto párrafo artículo 77 LISR, primer, segundo y cuarto párrafos del artículo 5 LISR, que correspondan al ingreso que se acumuló tanto por el dividendo percibido como por sus montos proporcionales.	

Monto a restar del ISR por acumulación de ISR pagado en el extranjero	
= Sumatoria de conceptos a disminuir	
Resultado fiscal del ejercicio – sumatoria de conceptos a disminuir	
= UFIN del ejercicio	1,033,500

Fuente: elaboración propia con datos de la ley.

No obstante que el artículo citado, hace referencia que se deberá restar la PTU pagada en el ejercicio, del resultado fiscal del mismo, la SHCP mediante Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) en su anexo 7, publicada en el 2016 con aplicación al ejercicio 2017, y con antecedente, de oficio 600-04-07-2014-6961 del 2 de octubre de 2014 con el número de criterio normativo 36/2014/ISR, establece: en la determinación de la UFIN, no debe restarse este concepto, puesto que el artículo 9 en la mecánica para determinar el resultado fiscal del ejercicio ya se disminuyó este concepto, por lo tanto, no debe restarse nuevamente (DOF, 2016).

Diferencia a disminuir de la CUFIN o UFIN.

En caso, que la sumatoria de los conceptos a disminuir de la fórmula anterior sean mayores, la diferencia se restará de la CUFIN, tal como lo establece el quinto párrafo, artículo 77 LISR, para lo cual se considera la cantidad que se obtenga de realizar la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{r}
 \textit{Resultado fiscal del ejercicio} \\
 - \textit{Sumatoria de los conceptos a disminuir de la UFIN} \\
 \hline
 \textit{Diferencia mayor, UFIN negativa a reducir} \\
 - \textit{CUFIN al final del ejercicio o de la UFIN de los siguientes} \\
 \textit{ejercicios hasta agotarlo} \\
 = \textit{Saldo mayor actualizado}
 \end{array}$$

Cuando el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de la CUFIN, se deberá pagar en declaración complementaria el ISR que corresponda:

$$\begin{aligned} & \text{Diferencia entre la reducción y el saldo de la CUFIN} \\ & + \text{Impuesto que se debe adicionar} \\ & = \text{Cantidad que resulte} \\ & * \text{Tasa 30\% artículo 9 LISR} \\ & \hline & = \text{Impuesto a pagar} \end{aligned}$$

El impuesto que se debe adicionar a que hace mención la fórmula anterior se calcula conforme a lo siguiente;

$$\begin{aligned} & \text{Diferencia citada} \\ & * \text{factor de 1.4286} \\ & = \text{Resultado} \\ & * \text{Tasa 30\% artículo 9 LISR} \\ & \hline & = \text{Impuesto que se debe adicionar} \end{aligned}$$

El monto que se disminuya de la CUFIN se actualizará con el siguiente factor:

$$FA = \frac{\text{INPC del último mes del ejercicio en el que se disminuye}}{\text{INPC del último mes del ejercicio en el que se determinó}}$$

3.2.8 Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

Las PM deben llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) donde se acumulará el saldo de la UFIN de cada ejercicio, véase tabla 39, que se determinará conforme al primer párrafo del artículo 77 LISR.

Tabla 39 Determinación de la CUFIN

=	UFIN de cada ejercicio
+	Dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México.

-
- + Ingresos, dividendos o utilidades de regímenes fiscales preferentes, décimo párrafo 177.
 - Dividendos o utilidades pagados de CUFIN, sino se reinvierten dentro de 30 días naturales.
 - Utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de esta Ley, de CUFIN.
 - ISR acreditable de dividendos, fracción II del artículo 10 de esta Ley.
- = CUFIN
-

Fuente: elaboración propia con datos de la ley.

La CUFIN, se actualizará con el factor determinado conforme a la fórmula siguiente:

$$\frac{\text{Saldo de CUFIN al último día de cada ejercicio} - \text{Utilidad fiscal neta del mismo}}{= \text{Saldo de la CUFIN a actualizar}}$$

Actualización de la CUFIN

$$FA = \frac{\text{INPC último mes del ejercicio de que se trate}}{\text{INPC mes en que se efectuó la última actualización}}$$

En los casos de fusión o escisión, el saldo de la CUFIN deberá transmitirse a otra, u otras sociedades en cuyo caso el saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en que se efectúe 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.

3.2.9 Impuesto sobre dividendos distribuidos

Uno de los objetivos de los miembros de los socios al participar en una sociedad es la generación de un ingreso cuando la PM les distribuyan dividendos o utilidades, asimilándose a éstos conforme al quinto párrafo del artículo 141 LISR, los prestamos hechos a los socios, omisión de

ingresos o compras no realizadas o registradas indebidamente, erogaciones no deducibles que beneficien a los socios, utilidad presuntiva y los pagos por concepto de intereses no mayores al 9% anual sobre sus aportaciones sin que éste exceda de tres años esto regulado en el artículo 96 y 123 de la LGSM (Cámara de diputados, 2018j), dichos dividendos o utilidades se distribuyen bajo la mecánica fiscal establecida en el artículo 10 de LISR y los impuestos a que están sujetos, el mismo artículo en su párrafo primero establece que la PM deberá calcular y enterarlos, a más tardar el 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se pagó con carácter de pago definitivo, no se está obligado al pago de dicho impuesto cuando la distribución provenga de la CUFIN, véase tabla 40, donde el saldo de dicha cuenta debe actualizarse conforme a:

$$FA = \frac{INPC \text{ del mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades}}{INPC \text{ mes en que se efectuó la última actualización}}$$

Tabla 40 Cálculo del ISR por pago de dividendos y en general de las ganancias distribuidas por PM

	Dividendos o utilidades distribuidos	100,000
*	Factor	1.4286
=	Dividendo adicionado	142,860
*	Tasa artículo 9 LISR	30%
=	ISR a pagar por la PM por dividendo pagado	42,858
	Dividendos o utilidades distribuidos	100,000
*	Tasa adicional artículo 140 segundo párrafo	10%

= Pago definitivo a cuenta del socio a enterar por la PM 10,000

Fuente: elaboración propia con datos de la LISR.

ISR acreditable por pago de dividendos o utilidades, será de acuerdo a lo siguiente:

1. Contra el ISR del ejercicio a cargo de la PM en el ejercicio en el que se pague el impuesto por pago de dividendos o utilidades;
2. Se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos, y hasta por el monto igual al pago;
3. Se perderá el derecho de acreditación por los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado y no lo hiciera;
4. En el ejercicio que se acredite el impuesto, se deberá disminuir de la UFIN la cantidad que resulte de dividir, impuesto acreditado/factor 0.4286, conforme al artículo 77 LISR.

El reparto de dividendos a los socios se hará proporcional a sus aportaciones , previa absorción de pérdidas que tengan la PM, y ya que se encuentren aprobados los estados financieros de la misma por la asamblea de socios de conformidad a los artículos 16-20 LGSM, véase tabla 41 determinación de Estado de resultados conforme a las NIF en su apartado B-3 (NIF, 2016, p.228), para lo cual se deberá, conforme a la fracción XI del artículo 76 LISR cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Efectuar el pago con cheque nominativo del socio o por transferencia electrónica de fondos.
2. Proporcionar comprobante de pago, que señale; monto, ISR retenido, indicación de si el pago proviene de CUFIN o de fondos de inversión de renta variable conforme al artículo 77 Y 85 LISR respectivamente.

Tabla 41 Estado de resultados conforme a NIF

	Ventas	590,000
-	Costo de venta	394,000
=	Utilidad bruta	196,000
-	Gastos de operación	24,520
	Gastos de administración	
	Gastos de venta	
=	Utilidad de operación	171,480
-	Costo integral de financiamiento (CIF)	9,600
	Intereses ganados y cobrados, ganancia cambiaria	
=	Utilidad antes de impuesto ISR y PTU	161,880
-	ISR del ejercicio por pagar	48,564
-	PTU del ejercicio	
=	Utilidad neta después de impuestos y PTU	113,316
-	Perdida de ejercicios anteriores	13,316
=	Utilidad financiera a repartir	100,000

Fuente: elaboración propia con datos de NIF.

3.2.10 De las pérdidas

Cuando el monto de los ingresos acumulables del ejercicio es mayor que las deducciones autorizadas por ley, se origina una utilidad, caso contrario se obtiene pérdida del ejercicio, el procedimiento para determinarla se presenta en la tabla XX, conforme al artículo 57 de LISR:

$$\begin{aligned}
& \text{Ingresos acumulables} \\
& - \text{Deducciones autorizadas por LISR} \\
& = \text{Pérdida, deducciones mayores a los ingresos} \\
& + \text{PTU pagada en el ejercicio} \\
& = \text{Pérdida fiscal} \\
& \frac{* FA}{=} \text{Pérdida fiscal actualizada}
\end{aligned}$$

3.2.10.1 Actualización de pérdidas.

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión, las cuales podrán disminuirse de la utilidad fiscal por diez ejercicios siguientes hasta agotarla, en caso que no se disminuya en un ejercicio pudiendo hacerlo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Primera actualización de pérdidas

$$FA = \frac{INPC \text{ Último mes del mismo ejercicio}}{INPC \text{ Primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió}}$$

Segunda y posteriores actualizaciones de pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar

$$FA = \frac{INPC \text{ Último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará}}{INPC \text{ Mes en el que se actualizó por última vez}}$$

Cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

3.2.10.2 Pérdidas en escisión de sociedades.

Cuando una sociedad sea participe de una escisión y tenga pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades, se dividirán entre ambas sociedades la escidente y la escindida, en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo, se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante, último párrafo de artículo 57 LISR.

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, se deberán dividir entre las sociedades escidente si subsiste y las escindidas en su caso, artículo 57, séptimo párrafo LISR, conforme a la actividad que la escidente realizaba, excluyendo las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante:

1. Preponderantemente actividades comerciales: en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales,

2. Preponderantemente otro tipo de actividades empresariales: en proporción a los activos fijos.

Por ejemplo, la empresa Z SA de CV, se escinde en 2017 en tres empresas, la distribución de las cuentas de inventarios y clientes, subsistiendo ésta, conforme al cálculo de la tabla 42.

Tabla 42 Pérdida en proporción a los activos en empresa comercial

Pérdida pendiente de amortizar de la escindida	100,000.00
--	------------

Empresa Z	Inventario	Clientes	Total	Proporción	Perdida por amortizar
(+) Empresa A	20,523.21	15,423.21	35,946.42	0.1969	19,690.30
(+) Empresa B	12,524.42	21,478.50	34,002.92	0.1863	18,625.71
(+) Empresa C	50,324.75	4,568.32	54,893.07	0.3007	30,068.67
(+) Empresa D	38,920.17	18,796.45	57,716.62	0.3162	31,615.32
(=) Suma	122,292.55	60,266.48	182,559.03	1.0000	100,000.00

Fuente: Elaboración propia con datos estimados.

3.2.10.3 Pérdida en fusión de sociedades.

Para el caso de fusión, la sociedad fusionante sólo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente de disminuir al momento de la fusión, con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida, conforme al artículo 58 LISR, a lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), se pronuncia en: Amparo directo en las tesis P. XIII/96 y 1a. LVIII/2002 citadas, integraron las jurisprudencias P./J. 126/99 y 1a./J. 83/2002, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 35 y Tomo XVI, diciembre de 2002, página 88, respectivamente (SCJN, 2002), donde ratifica lo establecido en el sexto párrafo del artículo 57 LISR respecto a que las pérdidas son personales y no podrán ser transmitidas a otra persona ni como consecuencia de fusión, en virtud de que cuando la nueva empresa o la que subsiste no participó en la generación de la pérdida de la fusionada.

Para disminuir las pérdidas fiscales, se deberá llevar un control de pérdidas fiscales identificadas por giro, cuando existan gastos no identificables deberán aplicarse en proporción de los ingresos obtenidos propios de la actividad, en cada ejercicio.

3.2.11 Cálculo de ISR anual de la SA y la SAS.

Una vez realizado el análisis fiscal, se muestra a manera de ejemplificar la tabla 43, el resultado obtenido del cálculo anual de ISR para una SA que tributa con base a lo devengado comparándolo con el cálculo anual de la SAS con procedimiento de cálculo anual en base a flujo de efectivo tal como lo describe el capítulo de estímulos fiscales para efectos del mencionado impuesto.

Tabla 43 Cálculo comparativo del ISR anual de una SA y una SAS

Conceptos	SA	SAS
Total ingresos acumulables	5,862,110	5,299,828
- Deducciones autorizadas	4,197,150	4,197,150
- PTU pagada en el ejercicio		
= Utilidad fiscal, base del impuesto	1,664,960	1,102,678
- Pérdidas fiscales por amortizar		
= Resultado fiscal	1,664,960	1,102,678
* Tasa del impuesto	0	0
= ISR causado	499,488	330,803
- Pagos Provisionales efectivamente enterados		
= Impuesto a cargo del ejercicio	499,488	330,803
		0.34

Fuente: elaboración propia con datos estimados.

Como se puede ver en la tabla 41 la diferencia en cuanto a contribución por concepto de ISR, es considerablemente más baja para el contribuyente que tributa conforme al estímulo, debido a que la acumulación de ingresos con base a lo devengado es más alto para la figura SA, viéndose como ventaja la acumulación de ingresos por flujo de efectivo, tanto para los ingresos

como las deducciones, representando un impuesto considerablemente más bajo en comparación a la primer figura societaria.

3.2.12 Comparativo de la SA con la SAS.

El presente comparativo de la SA con la SAS se realizó conforme a las disposiciones a partir del 2016 año de creación de la figura SAS y lo aplicativo al ejercicio fiscal 2017, del cual se obtiene como un primer análisis del resultado teórico tanto de la LGSM como de la LISR, presentado en la tabla 44 y 45 respectivamente.

Tabla 44 Comparativo Legal de la SA con la SAS

Comparativo Legal	Fundamento	Sociedad Anónima (S.A.)	Fundamento	Sociedad por Acciones Simplificada (S.A.S.)
Ley que la regula		LGSM		LGSM
Especies de sociedad	1°. Fracción IV 4	Se reputa sociedad mercantil	1°. Fracción VII, 4	Se reputa sociedad mercantil
Denominación	87-88	Libre, distinta a la de cualquier otra y seguida de SA	261	Libre, distinta a la de cualquier otra, seguida de SAS
Personas	6 fracción I	Físicas y Morales	260	Personas físicas
Número de accionistas	89	2 mínimo	260	1 o mas
Obligaciones	87	Se limita al pago de aportaciones	260	Hasta el pago de sus aportaciones
Inscripción en Registro Público de Comercio	2	Personalidad jurídica distinta de la de los socios,	2 y 263 fracción V	Si, para que surta efectos ante terceros
Realizan actos de comercio	5 LGSM, 75 CC	La ley reputa actos de comercio	5 LGSM, 75CC	La ley reputa actos de comercio
Constitución	5, 90	Fedatario público	262, 263, 264	Portal de la SE, https://www.gob.mx/tuempresa
Estatutos sociales	6, 92	Los socios presentan un proyecto ante RPC o modelo del fedatario	264, 263 fracción II	Preestablecidos por la SE
Escritura o póliza constitutiva	2, 7	Inscripción en el RPC	2, 263	Inscripción en el RPC
Representación	10, 142, 143	Administrador o consejo, socio o persona ajena	267	Administrador accionista

Datos de los Accionista	6	Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyan la sociedad	264	Nombre, domicilio, RFC, Correo electrónico de cada uno de los accionistas
Datos de la Sociedad	6	Denominación, objeto de la sociedad, duración, domicilio	264	Denominación, objeto, duración, domicilio
Sociedades, de Capital Variable	1°. segundo párrafo, 213, 215, 219	Si, aumento o disminución del capital sin formalidad, asentar en libro de registros	1°. segundo párrafo	Si
Capital social	89 95 99	Suscrito íntegramente. Exhibido: 1. Cuando menos el 20% en efectivo 2. Íntegramente si es en bienes distintos a numerario Capital suscrito y exhibido, publicar convocatoria de asamblea general constitutiva en portal SE, protocolizar acta Suscrito y pagado; deberá informarse a la SE dentro de 15 días	265	Exhibido dentro del término de 1 año, contado a partir de la constitución Suscrito y pagado; deberá informarse a la SE
Cotizan en la bolsa de valores	1 fracción III LMV	Si, L a Ley de Mercado de Valores (LMV) tiene como objeto regular las sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores.	1 fracción III LMV	no
Acciones	91, 97 112 112	Número, valor nominal, naturaleza , forma y términos en que se deban pagar Varias clases con derechos especiales Son de igual valor y conferirán iguales derechos	264 fracción VIII IX, X	Forma y términos en que se suscriben y pagan Número, valor nominal y naturaleza, Número de votos que dé cada acción

Cláusulas de utilidades y pérdidas	6 fracción X	Si, manera de hacer la distribución		No
Reparto de utilidades	117 16 19 91 fracción IV 105 106	En la proporción del aporte de sus acciones exhibidas Socios capitalistas: proporcional a las aportaciones Socio Industrial: 50%, dividida por igual Después de ser aprobado por asamblea los estaos financieros A socios fundadores, No excedan del 10% ni por más de 10 años, y hasta que se cubra un dividendo del 5% , acreditarse con bonos de fundador, del valor exhibido de sus acciones a los accionistas	271	Salvo pacto en contrario, las utilidades se distribuirán en proporción a las acciones de cada accionista
Reporte de pérdidas	18 16	Reintegrarse antes de repartir utilidades Los socios industriales no participan		
Fondo de Reservas	20	De las utilidades netas, deberán separarse anualmente el 5% como mínimo, hasta que importe la 5ª. parte del capital social	20	Salvo por la sociedad por acciones simplificada
Comisario	91 fracción V 164, 166	La vigilancia por un socio o persona extraña a la sociedad		Para la SAS no hay obligatoriedad
Administración	10, 142, 158 143	Socio o persona de la sociedad, responsable solidario Consejo de administración	267	Un accionista
Órgano supremo	178	Asamblea general de accionistas	266	Asamblea de accionistas
Asamblea general de accionistas	179, 181,182	En domicilio fiscal Ordinarias. Extraordinarias. Totalitaria	268 LGMS 89 CC	Presencial o por medios electrónico

		Mixta Constitución		
Quorum de asistencia en asamblea general	189 190	Asamblea ordinaria: 50% del capital social Asamblea extraordinaria: 75% del capital social, se toman las resoluciones con el 50% del voto	268	Totalidad
Voto	111, 112, 113	Acciones sin derecho a voto, voto limitado	266,268 IV	Todos los socios tienen voto, medios electrónicos
Convocatoria a asamblea	183	Por el administrador, consejo de administración o comisario	268	Por el administrador
Solicitud de convocatoria de asamblea al administrador	184	Por escrito y en cualquier tiempo: accionista, que representen por lo menos el 33% del capital social Por titular de una acción, si no se ha celebrado en 2 ejercicios	268	Por escrito o por medio electrónicos
Plazo para convocatoria	184 segundo párrafo	15 días, caso contrario será por autoridad judicial si fue a solicitud de quienes acrediten representar al menos el 33% del capital social	268	Si se rehúsa o no la hace dentro de 15 días, será por autoridad judicial
Medio para convocar a asamblea general	186	Sistema electrónico de la SE	268	Publicar en sistema electrónico de SE, con mínimo 5 días de antelación
Información financiera	172, 173, 176	Administrador presenta a la asamblea de accionistas información financiera anual, si no se presenta será motivo de remoción del administrador, consejo o comisario.		
Publicación de información financiera	172, 177	En sistema electrónico de la SE, 15 días después de aprobada la información financiera por la asamblea de accionistas	272	El administrador publicará en el sistema electrónico de la SE la situación financiera del ejercicio.

Otras publicaciones	119 9, 132 9, 136 223, 228 332, 242	Decreto acción sin plazo o monto, ante SE Aumento de capital , ante SE Disminución de capital, ante SE Acuerdos de transformación, liquidación, Se inscribirán en el RPC y se publicarán en el sistema electrónico de la SE Disolución y liquidación en el RPC: 1. Se inscribirá comprobadas las causas, 2. Balance final de la disolución, y 3. Cancelación de inscripción	272 264	Declaratoria administrativa de incumplimiento, por SE Inscribir contratos celebrados entre el accionista y la sociedad, ante la SE
Responsabilidad de los socios o accionistas	87	Limitada al pago de sus acciones	260 260 263 264	1. Solo hasta por el valor de sus aportaciones representadas en acciones 2. Responsabilidad, subsidiaria, solidaria e ilimitadamente frente a terceros, por no transformar la sociedad en otra figura mercantil cuando rebase el límite de ingresos 3. Responsabilidad por daños y perjuicios, así como de las sanciones administrativas o penales, por inexistencia y veracidad de información al sistema SE. 4. subsidiariamente o solidariamente responsables, según corresponda, con la sociedad, por la comisión de conductas sancionadas como delitos

Transformación	222, 228	Voluntaria	269,201 LISR 260LGSM	Transformación opcional, presentar aviso ante el SAT a más tardar el día 31 de enero del ejercicio siguiente a que dejen la opción. Obligatoria si excede del límite de ingresos
Disolución	229 182 fracción II	Las establecidas en ley; expiración del termino establecido, imposibilidad de realizar el objeto social, acuerdo de los socios, nuero de socios inferior al mínimo Anticipada en los casos establecidos en los estatutos	273	Obligatoria, a falta de presentación por 2 ejercicios consecutivos de la situación financiera del ejercicio, es la SE quien dicta declaratoria de incumplimiento

Fuente: elaboración propia con datos de las leyes.

Tabla 45 Comparativo fiscal de la SA con la SAS

Comparativo	Fundamento	SA	Fundamento	SAS
Tributación	1-46, 57-58, 76-78	Título II De las personas morales	196-201	Título VII De los estímulos fiscales, capítulo VIII de la opción de acumulación de ingresos por PM
Ingresos		Sin limite	196	Hasta 5 millones de pesos
Base del impuesto	16,17,18	Devengado	197	Flujo de efectivo
Deducciones	25, 26	Deducciones autorizadas	198 25, 26	Las mismas que las demás personas morales, efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Deducciones autorizadas Requisitos de las deducciones

	27 27 fracción VII 28	Requisitos de las deducciones Deducciones efectivamente erogadas, que su vez sean ingresos de Contribuyentes personas físicas, coordinados, AGAPES, acumulación de ingresos Gastos no deducibles, parcialmente deducibles	27 28	 Gastos no deducibles
Deducible	31-38	Deducción de inversiones	31-38	Deducción de inversiones
Costo de lo vendido	39-43	Si	198 segundo párrafo	No, deducen adquisición de mercancías
Ajuste anual por inflación	44-46	Si	198 último párrafo	No
Coefficiente de Utilidad (CU)	14 numeral I	Obligatorio	199 párrafo segundo	Opcional
Deducción de PTU pagada	9	Si	199, 9	Si
Disminución de pérdidas fiscales	9	Si	199, 9	Si
Tasa de impuesto	9	30%	9, 199	30%
Acreditación de PP	14 fracción III	Si	14 fracción III	Si
Acreditamiento de retenciones por intereses bancarios	14 fracción III	Si	14 fracción III	Si
Fecha de presentación de PP	14	17 mes inmediato posterior al que corresponda el pago	199	17 mes inmediato posterior al que corresponda el pago
Cálculo del impuesto anual	9	Mecánica del cálculo para PM	200	Misma mecánica que para PM
Fecha de presentación de ISR anual	9, segundo párrafo fracción II	A más tardar el mes de marzo del ejercicio fiscal siguiente	9, segundo párrafo fracción II, 200	A más tardar el mes de marzo del ejercicio fiscal siguiente

Fuente: elaboración propia con datos de las leyes.

3.3 Análisis de Resolución, estudios científicos y doctrina

3.3.1 Facilidades de acuerdo a la Resolución Miscelánea Fiscal.

La regla 2.2.10., la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) publicada el día primero de diciembre del 2016 (DOF, 16), establece, podrán inscribirse en el RFC a través del Portal gov.mx/tuempresa, cumpliendo con lo establecido en la ficha de trámite 235/CFF “Solicitud de inscripción en el RFC por las Sociedades por Acciones Simplificadas”, contenida en el Anexo 1-A, asimismo, para efectos del artículo 17-D del CFF, una vez concluida la inscripción en el RFC, éstas podrán tramitar por única vez a través del mencionado portal su certificado de e.firma, cumpliendo con lo establecido en la ficha de trámite 236/CFF, contenida en el Anexo 1-A. CFF 17-D, 27 LGSM, RCFE 22, 23.

Regla 2.5.20, del 15 de mayo 2017, hace mención que las SAS que se inscriban ante el SAT en términos de lo dispuesto por la regla 2.2.10., se considera que ejercen la opción para tributar en el régimen fiscal que establece el Título VII, Capítulo VIII de la Ley del ISR, sin necesidad de presentar el aviso referido en la regla 3.21.6.1., y aplicarán las facilidades previstas en la Sección 3.21.6. “De la opción de acumulación de ingresos por personas morales” (SAT, 2017).

Regla 3.21.6.1., para el cumplimiento de las obligaciones fiscales para contribuyentes que opten por tomar el estímulo de PM, a cumplir mediante reglas de carácter general para el ejercicio 2017 en RMF, de mayo 2017: el contribuyente deberá efectuar los pagos provisionales correspondientes al ejercicio 2017, utilizando el aplicativo “Mi contabilidad. Opción de acumulación de ingresos por personas morales” disponible en el Portal del SAT.

Regla 3.21.6.2., establece el procedimiento para generar de forma automática el pago provisional de ISR a partir de los CFDI's cargados en el aplicativo, así como la contabilidad electrónica, conforme al procedimiento de la tabla 46.

Tabla 46 Procedimiento de cálculo automático del ISR en aplicativo del SAT

1	<p>Ingresar a “Mi contabilidad. Opción de acumulación de ingresos por persona moral”, con RFC y contraseña o e.firma</p> <p>En la opción detalle de ingresos y gastos, donde se despliegan los CFDI's emitidos y recibidos, se seleccionará lo efectivamente cobrado y pagado total o parcial; seleccionar conceptos pendientes de meses anterior; y agregar conceptos de los que no se cuente comprobante fiscal; así como deducciones por nomina, cuotas al SS, ISR retenido y subsidio para el empleo</p> <p>Seleccionar, si se hace mediante CU o flujo de efectivo, el cual no podrá ser modificado</p> <p>El sistema muestra el cálculo de la determinación del pago de ISR e IVA</p> <p>Seleccionar la opción “presentar declaración, indicando tipo y periodo a declarar</p> <p>Si se cuenta con obligaciones diferentes, se declararán en otras obligaciones, capturando la información requerida</p> <p>Para efectos fiscales, los reportes obtenidos tanto de ingresos como de gastos, se consideran como la contabilidad simplificada</p> <p>Obtener acuse de recibo electrónica del importe y línea de captura con vigencia</p>
---	--

Fuente: elaboración propia con datos de la primera modificación a la RMF para 2017.

Regla 3.21.6.3., las declaraciones complementarias que podrán presentar los contribuyentes de la opción conforme al artículo 32 del CFF, el cual establece que no se computarán el límite de hasta por tres ocasiones, por modificaciones, errores y omisiones, son las enlistadas en tabla 47, en los casos de cantidades a pagar la actualización y recargos son calculados por el aplicativo.

Tabla 47 Declaraciones complementarias para la opción de acumulación de ingresos de PM

	Tipo de declaración complementaria	Opción de complementaria
1	Errores de periodo de pago o concepto de impuesto declarado	Dejar sin efecto obligación
2	Omisión de obligaciones	Obligación no presentada
3	Modificación de obligaciones	Modificación de obligaciones
4	Línea de captura vencida	Modificación de obligaciones

Fuente: elaboración propia con datos de la primera modificación a la RMF para 2017.

Regla 3.21.6.4., las PM que tributen en base a flujo de efectivo, que utilicen el aplicativo para determinar y presenten su PP del mes de que se trate; clasifiquen sus CFDI's de ingresos y gastos en dicho aplicativo, quedaran relevados de las obligaciones siguientes:

1. Enviar contabilidad electrónica conforme al artículo 28 del CFF.
2. Presentar información de Declaración de Operaciones con Terceros (DIOT) que establece el artículo 32, fracción viii de la ley IVA.

Regla 3.21.6.5., los contribuyentes que no utilicen el aplicativo en comento, podrán presentar la declaración de ISR e IVA, sin embargo deberán cumplir con el envío de contabilidad electrónica y DIOT.

3.3.2 Ventajas o en su caso desventajas de constituir una SAS en México.

De la recopilación de datos se elaboró la tabla 48 y 49, que comprende tres autores referentes tanto a las ventajas como desventajas de constituir una SAS.

Tabla 48 Ventajas de constituir una SAS en México

León (2016)	H. G. León & Ríos (2017)	Soto (2018)	Resultado del estudio (2017)
1 Simplificación de trámites	Constitución sin pago de la fe pública y de inscripción	Rápida y ágil al abreviarse trámites, ahorro de formalización	Flexible, bajos costos de constitución y tributación
2 Elimino el mínimo de dos personas		Por un solo socio o mas	Unipersonal
3 Modernidad	Constitución por medios electrónicos de SE	Uso de fiel	Se constituye por medios electrónicos
4 Autonomía contractual	Utiliza modelos predispuestos	Precargados y automatizados, facilita la constitución	Estatutos preestablecidos por SE
5 Limitación de la responsabilidad	Blindaje al patrimonio familiar, limitación de responsabilidad	Separa el patrimonio de la PF de la PM	Responsabilidad limitada al importe de sus acciones
6	Trámite automático del RFC en el portal <i>gob.mx/tuempresa</i>		Trámites en el portal <i>gob.mx/tuempresa</i>
7 Simplificación de procesos administrativos a futuro	Impersonalidad		Protege el patrimonio personal
8	Eliminación del comisario	No requiere	No obliga a tener comisario
9	Eliminación de la obligación de constituir fondo de reserva	No es necesario crear el fondo social	No tienen obligación de constituir fondo de reserva
10	Estructura flexible de capital, sin suscribir acciones, solo con capital autorizado	Los socios accionistas obtienen crédito en suscripción de sus acciones	Exhibido dentro del término de 1 año, contado a partir de la constitución
11	Planeación familiar, control del fundador		

12	Acciones especiales	Posibilidad de emitir diversas clases de acciones, excepto sin voto, de voto limitado o restringido		Varias clases con derechos especiales
13		Protección de minorías con integración unánime de la asamblea		Totalidad, medios electrónicos
14		Asambleas y voto electrónicas	Reuniones, asambleas y votación por medios electrónicos	Asambleas y voto electrónicas
15	Facilita el desarrollo de inversión extranjera			Puede ser sociedades de capital variable
16	Estímulo fiscal, que reduce la carga administrativa para el cumplimiento tributario		PF, con actividades como: AGAPES, comisionistas, actividad empresarial, servicios profesionales, comercializadoras	Tributa bajo el estímulo de acumulación de ingreso por PM, con base a flujo de efectivo
17				EL CU es opcional No ajuste anual por inflación Deducción de mercancías

Fuente. Elaboración propia con datos de los autores.

Tabla 49 Desventajas de constituir una SAS en México

	León (2016)	H. G. León & Ríos (2017)	Soto (2018)	Resultado del estudio (2017)
1	Las pequeñas empresas casi no tienen cabida por el límite de ingresos, cuyo rango de ventas anuales es hasta 4 mdp anuales			Diseñada para empresas micro cuyo ingreso es de 4 millos de pesos anuales, por lo cual quedan excluidas las pequeñas y medianas

2	Límite de ingresos anuales, cinco millones de pesos	Tope de ingresos a 5 millones de pesos	Limitante de ingreso, impide ser PM unipersonal por siempre Solo por PF	Tope de 5 mdp anuales
3				
4	No puede inscribir ni cotizar sus acciones en bolsa de valores.	Son empresas cerradas, no cotizan en bolsa de valores		No cotizan en la bolsa de valores
5+	Estatutos sociales señalados por la LGSM			
6	No se contemplan normas sobre la constitución y funcionamiento de las asambleas ni derechos de los socios	Merma la capacidad de crecimiento del negocio		
7	Los socios no pueden ser socios de control de la SAS y de otra sociedad		No pueden ser socios de otra sociedad si tienen el control de esa sociedad o de su administración	Si los socios tienen control de otra sociedad mercantil no pueden serlo de la SAS
8	La autorización de uso de denominación social se otorgada a uno de los accionistas			
9	Todos los socios deben contar con firma electrónica vigente			
10	Debe publicarse anualmente sus estados financieros			El administrador publicara estados financieros anualmente
11	Administrador general único debe ser accionista			
12	Publicaciones ante SE; capital social suscrito y pagado,			Otras publicaciones con el uso de la tecnologías de la información

transmisiones de acciones

13	Socio, obligado solidario si no se transforma en el plazo cuando deba hacerlo	Los socios tienen responsabilidad solidaria con la sociedad, por delitos cometidos, con consecuencias penales y privativas de la libertad	Subsidiariamente o solidariamente responsables, según corresponda, con la sociedad, por la comisión de conductas sancionadas como delitos, o por no transformación
14	Mayor responsabilidad de los socios fundadores	Puede propiciar la creación de empresas fantasmas	Responsabilidad por daños y perjuicios, sanciones administrativas o penales, por inexistencia y veracidad de información al sistema SE
15	Obligación de transformarse en otra figura societaria		Obligatoria si excede del límite de ingresos y si no presenta por 2 ejercicios consecutivos la situación financiera del ejercicio.

Fuente. Elaboración propia con datos de los autores.

3.3.3 Análisis doctrina.

Varios autores se han pronunciado, en cuanto al estudio de las SAS, determinando tanto ventajas como desventajas de constituir esta figura societaria, los cuales se describen mediante las tablas 50, 51 y 52.

Tabla 50 José Pérez Chávez y Raymundo Fol Olguín

Datos identificación	Pérez, C. J. y Fol, O. R. (1 ed.). (2017). <i>Sociedades por acciones simplificadas Tratamiento jurídico y fiscal</i> . México: Tax Editores Unidos, S.A. de C.V
Régimen tributario	Régimen general de LISR, para la SA Régimen bajo el sistema de base devengado, en que se acumulan los ingresos y se deducen las erogaciones con independencia del momento al el que se efectúe el cobro o pago. Se ajusta la base por inflación y se calculan los pagos

	provisionales de ISR mediante aplicación de CU determinado con base en la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior.
Régimen tributario	De la opción de acumulación de ingresos por PM, para las SAS Opción de acumular los ingresos y determinar la base gravable del ISR mediante sistema de base efectivo, buscando así simplificar y reducir la carga administrativa. Cualquier figura societaria puede optar por el estímulo, no solo las SAS.
Disposiciones	La SAS que opte por el estímulo, deberá observar las disposiciones del régimen general de LISR, excepto por el momento de acumulación de los ingresos y la aplicación de las deducciones autorizadas, mecánica de PP. Aplicar las deducciones autorizadas del régimen general de ISR y cumplir los requisitos, partidas no deducibles, determinar Cuca y Cufin, PTU, no calcula ajuste anual por inflación, no deduce créditos incobrables, ejercer deducción inmediata.

Fuente: elaboración propia con datos del autor.

Tabla 51 Soto Figueroa Mario

Datos identificación	Soto, F. M. (2 ed.). (2018). <i>Sociedad por acciones simplificada. Estrategia empresarial vanguardista</i> . México: RR Editoriales.
Objetivo	Presentar al empresario un panorama simplificado de lo que es la SAS, dentro de la legislación mexicana, así como un estudio comparada con el modelo de Colombia
Nueva figura	Persona moral o sociedad unipersonal, figura esperada por muchos años, empresa que no necesita más socio que el propio emprendedor, complementa y es un avance a las estructuras empresariales mexicanas, ágil, versátil, de fácil constitución, de regulación práctica
Límite de ingresos	Impide ser siempre persona moral unipersonal, lo cual merece revisión
Disposiciones	Debe plantearse la existencia de la PM unipersonal civil en la legislación mexicana
Sugerencia	Queda abierta la necesidad de reformas, implanten aspectos legales, que ofrezcan certeza jurídica a la empresa familiar y salvaguardar aspectos como:

planeación de la sucesión, protocolo familiar, oficina familiar y consejo de familia.

Fuente: elaboración propia con datos del autor.

Tabla 52 Luna Guerra Antonio

Datos	Luna, G. A. (2018). <i>Estudio práctico del ISR de la SAS</i> .
identificación	México: Editorial ISEF

Las sociedades más utilizadas en México son, la Sociedad Anónima y la Sociedad de Responsabilidad Limitada

La situación financiera en México es muy complicada, las empresas no pueden crecer por la excesiva burocracia.

Funcionamiento	Como cualquier sociedad mercantil, con un solo accionista, que no sea accionista de otra sociedad mercantil
Constitución	Tratamiento como la SA, con la diferencia en simplificación en su creación y registro
Régimen tributario	La SAS como la figura de la SA, solo que topada en sus ingresos y con ciertas facilidades administrativas
Actividad desarrollar	a Outsourcing o insourcing, compraventa de mercancías, transformación, administración de activos, desarrollos inmobiliarios o inclusive prestación de servicios.
Ventajas	El protocolo, es digital, adecuada a las necesidades del momento, un solo socio, para empresas micro o pequeñas, otorga beneficios fiscales,
Desventajas	Resta seguridad jurídica contrario a las demás sociedades, no tiene opción a mayor crecimiento que el límite de ingresos, mayor control digital,
Disposiciones	Considera a 2018 un año para emprender, que se facilita con éste tipo de empresas, cuyo uso adecuado simplifica administrativamente, puede servir para planeación fiscal y patrimonial.

Fuente: elaboración propia con datos del autor.

Tabla 53 Sugerencias para una reforma adicional de la SAS de México

-
- 1 La creación de la SAS no refleja necesariamente los objetivos de ésta.
 - 2 Revisarse, para que sea menos restrictiva, a fin de lograr el objetivo de creación y formalización de nuevos negocios.
 - 3 Ayudar a las empresas pequeñas, mientras impone cargas a las empresas que crecen, no es la mejor forma de fomentar el crecimiento económico en México.
 - 4 La ley actual para la SAS, sirve para disminuir cargas de constitución, requiere de accionistas adicionales, que no favorece el hacer crecer una empresa.
 - 5 No permite empresas subsidiarias, ni de la propiedad de más de una SAS.
 - 6 La limitante de solo persona, o personas físicas puede limitar el crecimiento económico porque complica la financiación para los pequeños negocios.
 - 7 El límite de ingresos es arbitrario y contraproducente para el crecimiento económico.
 - 8 Contrario, la SAS tiene más restricciones que las sociedades tradicionales para evitar el uso indebido, para lo que, solo habría sido necesario que con las figuras ya conocidas se hubiera permitido un accionista o propietario.
 - 9 El límite de ingresos incentiva a, mal comportamiento de los propietarios, como en el caso de ganancias inesperadas.
 - 10 Desarrollar una entidad unipersonal, regulándola como una entidad tradicional.
 - 11 Permitir a los accionistas jurídicos la propiedad de otras entidades SAS, apoyarían la eficiencia económica.
 - 12 Permitir que tanto las subsidiarias de propiedad total, como a los propietarios de las SAS posean más de una entidad, reduce costos de monitoreo de los acreedores.
 - 13 Análisis del estado de derecho, existe el riesgo de imprevisibilidad a, tener que transformarse por el límite de ingresos, perdiendo su protección de responsabilidad limitada, límite no claro, porque la ley no dice, si el límite es ingreso bruto, neto o antes de impuestos.
 - 14 La falta de un profesional al constituirse aumenta la probabilidad de confusión.
 - 15 Las restricciones de la SAS son exclusivas de ésta, en comparación con la de otros países en condiciones similares.

Fuente: Elaboración propia con datos de Daugherty (2018).

IV Discusión

El presente estudio se desarrolló en el ámbito federal, tomando como muestra las disposiciones legales y fiscales que aplican tanto para la SA como para la SAS, a partir del 2016 año de creación de la figura SAS y lo aplicativo al ejercicio fiscal 2017; análisis mediante el cual se recabo información que dan respuesta correspondiente a las preguntas de investigación en concordancia con los objetivos del presente y en apego al objetivo general, de analizar las disposiciones fiscales y legales, a fin de determinar si constituir una SAS, representa ventajas o en su caso desventajas en comparación con la SA, del cual se obtuvo un primer análisis del resultado teórico tanto de la LGSM como de la LISR, como de estudios pertinentes al tema de estudio; en un segundo apartado se analizó y contrasto con datos numéricos a fin de ejemplificar el cálculo e impuesto referido, que conlleve a determinar de igual manea si representa ventajas, o no, en cuanto al ISR constituir ésta figura societaria, dando cumplimiento al quinto objetivo y por consecuencia el objetivo general del presente estudio.

Al decidir constituir una SAS, es de importancia considerar los requisitos establecidos para ello, a fin de evitar caer en alguna situación que represente contratiempo o costos de planeación para la empresa, tal es el caso de la constitución solo por persona, o persona física; al ya mencionado límite de ingresos debiendo planear los ingresos estimados a obtener durante el ejercicio fiscal; tomar en consideración que ésta figura societaria no cotiza en la bolsa de valores; además, y la limitante de los accionistas que controlen otra figura societaria.

Para constituir una SAS, los accionistas deben contar con su firma electrónica vigente para su firma de constitución de la SAS; se debe tramitar el uso de denominación, la cual puede ser sociedad de capital variable; posteriormente se solicita la constitución por medios electrónicos ante el portal de la SE en <https://www.gob.mx/tuempresa>, donde se seleccionan los

estatutos acorde al objeto de la sociedad; se emite el contrato social y la boleta de inscripción ante RPC, para proceder al registro ante SHCP, IMSS e Infonavit en su caso.

Los aspectos en comento difieren de la SA como se puede observar en la tabla 4, aunque ambas son sociedades mercantiles, la SA se constituye como mínimo por dos socios PF o PM y forma obligatoria ante fedatario público y no por medios electrónicos como la SAS, puede estar representada por persona ajena a la misma en cambio la SAS debe ser un accionista, puede cotizar en mercado de valores, reservar el 5 % anual de sus utilidades para el fondo de reserva, las SAS pueden llevar a cabo sus asambleas y voto mediante sistemas electrónicos, a diferencia con la SA que deben ser presenciales, y ésta puede sufrir transformación voluntaria situación que no ocurre con la SAS ya que debe transformarse si rebasa el límite de ingresos, y se deberá disolver si no presenta sus estados financieros por dos ejercicios consecutivos; la SAS tiene más obligatoriedad de presentar información electrónica y el beneficios de voto y asambleas electrónicas así como puede postergar a un año el pago de su capital, a diferencia de la SA;

Como se puede observar en la tabla 16, respecto al funcionamiento fiscal de ambas figuras, las diferencias más visuales son: la SAS tiene limitado el ingresos anual, tributa con base a flujo de efectivo como una PF deduciendo las compras en lugar del costo de lo vendido, no calcula ajuste anual por inflación, el CU es opcional, por lo demás le es aplicable las deducciones y requisitos de las mismas, es igual que a la SA presentadas en la tabla 25 y 26, así la mecánica de pago provisional es igual si opta por hacerlo mediante uso de CU, y el cálculo del impuesto anual es también acumulativo al periodo que corresponda, con la misma tasa, medios y fechas de presentación, no obstante la diferencia radica, si no opta por pagar el ISR con CU, en la mecánica con base a flujo de ingresos y deducciones efectivamente pagadas, opción a la cual no aplica el cálculo como a la SA del costo de venta con la mecánica establecida por ley, los

créditos incobrables y el ajuste anual por inflación descritos en el apartado de resultados; ambas controlan sus utilidades mediante las Ufin y la CUFIN, así como la forma de determinación del reparto de utilidades a sus accionista y control de pérdidas.

Mediante reglas de facilidades emitidas por la autoridad fiscal, la SAS realiza su tramitología con apoyo de las tecnologías, da opción de tomar el estímulo establecido en la LISR, para personas morales, así como el aplicativo automatizado de cálculo de PP de ISR a partir de los CFDI's cargados en la plataforma presentado en tabla 46, quedando así relevados del envío de contabilidad electrónica y DIOT.

Respecto a la pregunta de análisis, de al tributar bajo la opción de acumulación de ingresos por PM, la SAS ¿más o menos ISR, comparándola con la SA, que tributa con base al esquema devengado? en la tabla 43 se puede apreciar la diferencia entre ambas figuras respecto al impuesto anual a pagar, mediante el cálculo establecido en ley para tal efecto, en condiciones iguales de deducciones, el impuesto para la SAS representa una reducción en un 34 por ciento, respecto de la SA, la diferencia, es considerablemente más baja para el contribuyente que tributa conforme al estímulo, debido a que la acumulación de ingresos con base a lo devengado es más alto al considerar los momentos de acumulación.

Respecto a las ventajas y desventajas que representa constituirse como SAS, varios autores se han pronunciado al respecto: León y Ríos (2017c) encuentra: simplificación de trámites, eliminación del requisito que exige un mínimo de dos personas, acciones especiales, limitación de la responsabilidad, estímulo fiscal que reduce la carga administrativa para el cumplimiento tributario, modernidad, simplificación de procesos administrativos a futuro, autonomía contractual, facilita el desarrollo de inversión extranjera; y como desventajas: son empresas cerradas, no cotizan en bolsa de valores, merma la capacidad de crecimiento del

negocio, puede propiciar la creación de empresas fantasmas, tope de ingresos a 5 millones de pesos, los socios tiene responsabilidad solidaria con la sociedad, por delitos cometidos, con consecuencias penales y privativas de la libertad.

La constitución de una SAS, sobre cualquier otro tipo sociedades y sobre todo la SA sí representa ventajas (León, 2016): de constitución sin pago de la fe pública, constitución por medios electrónicos que utilización modelos predispuestos de la SE, limitación de la responsabilidad, impersonal, protege al patrimonio familiar, estructura flexible de capital, elimina la obligación de constituir fondo de reserva, el comisario, permite la planeación familiar, asamblea y voto electrónico entre otras; no obstante, también tiene desventajas; las pequeñas empresas casi no tienen cabida en la SAS por el límite de ingresos cuyo rango de ventas anuales es hasta cuatro mdp anuales en cuanto a las asambleas, no se contemplan normas sobre la constitución y funcionamiento de las asambleas ni derechos de los socios, estatutos sociales señalados por la LGSM, ingresos anuales limitados, el uso de denominación se otorga a uno de los accionistas, todos los socios deben contar con firma electrónica vigente, no puede inscribir ni cotizar sus acciones en bolsa de valores debe publicarse anualmente sus estados financieros, los socios no pueden ser socios de control de la SAS y de otra sociedad, administración solo por un administrador único, el socio es obligado solidario si no se transforma en el plazo o supuestos previstos por la ley, la SAS no cotiza sus acciones en la bolsa de valores, obligación de transformarse en otra figura societaria, obligación de publicaciones ante SE, el socio es obligado solidario si no se transforma en el plazo cuando deba hacerlo, mayor responsabilidad de los socios fundadores. Soto (2018) respecto a las SAS comenta: ve como limitante los ingresos de hasta 5 millones de pesos lo que no permite que perdure como sociedad impersonal al rebasar el mencionado límite, las reuniones, asambleas y votaciones mediante medios electrónicos

contribuye a la sencillez y agilidad acordes a los tiempos actuales agrega el autor, considera necesario reformas legislativas para la mencionada figura así como la creación de figuras unipersonales en el área civil, así como reformas que ofrezcan certeza jurídica a las empresas, añade el autor.

Las SAS son una buena opción para los emprendedores que no cuenten con quien asociarse comenta Luna (2018), comenta sobre la limitante de los ingresos, sin embargo, expone: la limitante no se refiere a los activos que pueden rebasarlo y sugiere como actividad para la SAS en arrendamiento, sin embargo es el único autor que plantea tal situación, sugiere no realizar retiros de utilidades sino más bien, reinvertirlos a fin de capitalizarse la empresa; sugiere a su vez el estímulo para la Asociación en Participación. Al respecto Soto (2018, 54) dice, “dentro el artículo 196 de LISR, hace precisión y dice solo personas físicas, mas no dice de qué tipo de actividad, por lo cual sugiere pueden los contribuyentes con actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras (AGAPES) constituirse como SAS”, no obstante para éste tipo de contribuyentes existe en la ley en comento un régimen específico para AGAPES en el capítulo VIII del Título II de personas morales, que tributa con base a flujo de efectivo también tanto para PF como PM, donde el artículo 74 de la LISR lo establece de forma imperativa

La SAS funciona como una SA, pero de manera simplificada puesto que realiza sus trámites digitales a diferencia de ésta concluyen León y Ríos (2017, b), sugiere nuevas regulaciones y asesoramiento por parte de la SE en cuanto al funcionamiento de la plataforma electrónica. La SAS es una figura híbrida en su regulación, es decir flexible y a la vez imperativa, con obligaciones de información publicidad y responsabilidad, disuade el uso de la figura lo que podría poner el peligro su éxito concluye León (2016), del legislador dependerá el éxito de ésta, al proporcionar cambio de clausulado, límite de ingresos, no se previene la

responsabilidad en cuanto a la comisión de actos fraudulentos solo para quien lo cometa sin responsabilizar a los inocentes, agrega el autor. La SAS nace como una alternativa de constitución mercantil para los emprendedores, que es buena al proteger el capital en situación de conflicto jurídico o fiscal (Díaz-Cardoso et al., 2017), los autores consideran conveniente informar a la población de la agilidad de tramites de ésta figura, así como la promisión por parte de las universidades a fin de desarrollar proyectos de negocios de nuevos emprendedores. Como se observa la SAS representa tanto ventajas como desventajas, observadas en la tabla 53 Daugherty (2018), sugiere una revisión de la ley aplicativa a la SAS a fin de que cumpla con el objetivo de su creación, donde observa tres áreas restrictivas y posiblemente demasiado restrictivo; el referente al límite de ingresos, la limitación de los accionistas a ser personas físicas y que no tengan el control de otra sociedad.

V Conclusiones

Es obligación constitucional para los mexicanos contribuir al gasto público, para ello el estado tiene la facultad de establecer bajo que regímenes se tributara conforme a la actividad que se desarrolla, a fin de lograr dicha contribución, de igual forma tiene la facultad de emitir estímulos que promuevan y apoyen a algún sector de la población para dar cumplimiento de velar por la estabilidad y las finanzas del país, por ello en 2016 se emitió el decreto de reforma a la LGSM que dio entrada a SAS para contribuyentes que cumplan con los requisitos de ley para poder constituirse bajo éste esquema, en apego al fomento e incorporación a las MIPYMES, sector importante para la economía del país, por tal hecho las leyes fiscales sufrieron de igual forma modificaciones permitiendo facilidades a los contribuyentes en cuanto a constitución adicionado a la flexibilización de constitución. Situación ya sugerida e implementada a nivel internacional, concretándose con la entrada de ésta figura, la cual funciona como una PM en base a flujo de efectivo, lo que representa ventajas de constitución, administrativos y fiscales, como se puede observar en los análisis legal y fiscal respectivamente, en cuanto al ISR, se concluye la SAS representa ventajas no solo de constitución para empresas de nuevo inicio sino que, en lo que respecta al pago del ISR, éste es menor a una PM del régimen general de ley que tributan con base a la devengado, a diferencia de la SAS que es a flujo de efectivo. Sin embargo se visualiza entre otras como desventajas el límite de ingresos, no obstante que ésta figura fue creada para apoyar a las MIPYMES, prácticamente esto se cumple para las micro empresas por la clasificación de las empresas, puesto que deja fuera a las pequeñas y medianas empresas, no obstante para éste sector de la cadena es a consideración importante la difusión para que sea más conocida y pueda ser tomada en consideración por las nuevas empresas que cumplan con los requerimientos legales y fiscales de las SAS.

Abreviaturas

CFF	Código Civil Federal.
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por internet o factura electrónica.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Cuca	Cuenta de capital de aportación.
Cufin	Cuenta de utilidad fiscal neta.
CURP	Clave única de registro de población a 18 posiciones.
DIOT	Declaración informativa de operaciones con terceros.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
e.firma	Certificado de la Firma Electrónica Avanzada.
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor.
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
LFT	Ley Federal del Trabajo.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.

LGSM Ley General de Sociedades Mercantiles.

LMV Ley del Mercado de Valores.

MIPYMES Micro, pequeña y medianas empresas.

Portal del SAT y de la Secretaría, www.sat.gob.mx y www.shcp.gob.mx.

PTU Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

RFC Registro Federal de Contribuyentes.

RCCF Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

RFA Resolución de facilidades administrativas.

RISR Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

RMF Resolución Miscelánea Fiscal.

SAT Servicio de Administración Tributaria.

SE Secretaría de Economía.

SHCP Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Ufin Utilidad fiscal neta.

UMA Unidad de Medida y Actualización.

Anexos

Anexo A. Muestra fiscal y legal a analizar

Artículo, Fracción, Párrafo, inciso	Descripción	Resultados
	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)	
31, fracción IV	Obligaciones de los mexicanos de contribuir al gasto público	
25, párrafo 1º, 2º 3º y 5º.	Obligación del estado de generar condiciones favorables Crecimiento económico y el empleo	
39, fracción tercera	Código Fiscal de la Federación (CFF)	
Artículos correlacionados		
	Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)	
Título VII capítulo VIII De los estímulos fiscales, opción de acumulación de ingresos por PM		
196	Concepto de SAS y límite de ingresos	
197	Ingresos acumulables	
198	Deducciones autorizadas, mercancías	
199	Pagos provisionales en acumulación de ingresos, con opción de CU	
200	Opción de acumulación de ingresos	
201	Salida del régimen de flujo de efectivo	
Título II De las personas morales		
1-3, 7-8	Generalidades	
16-19	De los ingresos	
25-26	De las deducciones	
27	Requisitos de las deducciones	
28	Gastos no deducibles, parcialmente deducibles	
31-38	Deducción de inversiones	
39-43	Del costo de lo vendido	
44-46	Del ajuste anual por inflación	

57-58	De las pérdidas
14	Pagos provisionales, CU
9	Impuesto anual, tasa de ISR

Ejemplificar y comparar el cálculo del ISR de la opción de acumulación de ingresos con el régimen con base a lo devengado.

	Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM)
260	Concepto de SAS
261	Uso de denominación
262	Requisitos de constitución
263	Procedimiento de constitución
264	Estatutos sociales del contrato social
265	Publicación en el portal de SE
266	Asamblea de accionistas
267	De la administración
268	Respecto de la asamblea de accionistas
269	Modificaciones de los estatutos
270	Solución de controversias
271	Reparto de utilidades
272	Publicación en sistema electrónico de la SE
273	Supletoriedad de la SAS, a lo establecido para la SA

Anexo B. Instrumento de recolección de información de estudios científicos

Identificación	Objetivo general	Categoría	Instrumento	Resultados	Inferencias
----------------	------------------	-----------	-------------	------------	-------------

Tesis: Autor apellido, A.A. (Año). Nombre de la obra

Nombre de la Institución. Lugar.

Doctrina:

Autor Apellido, A.A. (Año). Nombre de la obra. Lugar: Editorial.

Anexo C. Ventajas de las SAS para la empresa familiar en Colombia

Ventajas

1.Simplificación de trámites:

- Inscripción con documento privado, lo cual reduce costos, solo si posee bienes inmuebles será con escritura pública.
- Carácter siempre comercial, artículo 3° Ley 1258 de 2008, aún que el objeto social conforme al artículo 5° sea indeterminado.
- Sociedad unipersonal, separación patrimonial absoluta.

2.Acciones especiales:

- Acción ordinaria,
- Bonos obligatoria o voluntariamente convertibles en acciones
- Acciones privilegiadas o con dividendo preferencial y sin derecho a voto
- Acciones con dividendo fijo anual

3.Limitación de la responsabilidad:

- Los accionistas no son responsables por obligaciones laborales, tributarias o de cualquier otra naturaleza en que incurra la sociedad.

4. Autonomía contractual:

- posibilidad de estipular las normas de la sociedad, conforme a la actividad y de conformidad a las normas de orden público.

5.Estructura flexible de capital:

- Se puede constituir sin pagar nada al momento de crearla, cubriéndolo en un plazo de 2 años a partir de la suscripción.

6.Versatilidad para planear la sucesión:

- Patrimonial; identificar necesidades del propietario, el tamaño de la familia y expectativas de los herederos.
- Ejecutivas; o de dirección general, debe tomarse en cuenta la dinámica del entorno, complejidad del negocio, fuentes de ventajas competitivas, y habilidades y capacidades del sucesor.

Fuente: elaboración propia con datos de Betancourt et al. 2003

Anexo D. Desventajas de las SAS para la empresa familiar en Colombia

Desventajas

1.La SAS no cotiza en bolsa:

- No pueden inscribirse en el Registro Nacional de valores y Emisores, ni negociarse en bolsa.

2.Fusiones y escisiones:

- Para transformar una SAS en otro tipo de sociedad, o usa de éstas en una SAS, se debe contar con el voto unánime de los socios.
- Fusión Abreviada –la que se da entre una sociedad que controle más del 90% de las acciones de la SAS- el procedimiento está a cargo del representante legal o en la junta directiva, bastando con la aprobación de uno u otro.

3.Resolución de conflictos a cargo de autoridad administrativa:

- La ley SAS en su artículo 44 atribuye funciones jurisdiccionales a la Superintendencia de Sociedades para resolver asuntos de manejo de la empresa, como ejecución específica de obligaciones pactada en los acuerdos de accionistas; conflictos societarios, como huelgas; y abusos del derecho.

4.Administración de hecho:

- Cualquier persona que realice actos positivos de gestión de la sociedad, inclusive sin estar facultado para ello.

5.Restrictión en la venta de acciones:

- Los fundadores pueden establecer la prohibición de negociar las acciones emitidas por la sociedad hasta por un término de 10 años.

6.Simplificación del gobierno corporativo:

- Se elimina el requisito de tener una junta directiva, y deja a voluntad de los socios el establecimiento de este órgano de gobierno, así como el tener un revisor fiscal - contador público-salvo si se cumplen ciertos montos de activos o ingresos.

Fuente: elaboración propia con datos de, Betancourt et al. 2003

Anexo E. Deducciones estructurales y no estructurales

Deducciones estructurales y no estructurales. Razones que pueden justificar su incorporación en el diseño normativo del cálculo del Impuesto Sobre la Renta. Conforme a la tesis 1a.

XXIX/2007, de rubro: "Deducciones. Criterios para distinguir las diferencias entre las contempladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la luz del principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la

posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público. Amparo en revisión 316/2008, Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo. Amparo directo en revisión 366/2010, Aeropuerto de Guadalajara, S.A. de C.V. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Anexo F. De la contabilidad, artículo 33 del RCFF

A. Documentos e información que integran la contabilidad

1. Registros o asientos contables auxiliares, catálogo de cuentas, pólizas.
2. Solicitud de inscripción al RFC, documentación que la soportan y los avisos.
3. Declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales o definitivos; demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables;
4. Estados de cuenta bancarios, conciliaciones bancarias, estados de cuenta de inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos que se utilicen para pagar combustible y los que se usen para otorgar vales de despensa a trabajadores;
5. Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;
6. La documentación referente a la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, de inscripción y registro en materia de seguridad social, aportaciones, o avisos de alta, baja, suspensión, modificación de salarios;
7. Documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;
8. Documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

B. Analiza cómo se deben realizar los registros o asientos contables de todas las operaciones, actos o actividades realizadas:

1. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen dentro de los cinco días siguientes a su realización;

2. Integrarse en el libro diario, de manera descriptiva y por orden cronológico, indicando el movimiento de cargo o abono de cada uno, los nombres de las cuentas de la contabilidad, el saldo inicial, total del movimiento de cargo o abono de cada cuenta en el periodo y su saldo final. Si existen establecimientos o dependencias, se podrán llevarse libros diario y mayor por cada uno, por tipos de actividad o cualquier clasificación que se tenga, concentrando todas las operaciones del contribuyente;
3. Cada operación, acto o actividad deberá estar identificada y relacionándolas con los folios de su correspondiente comprobante fiscal, que permita además identificar la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las operaciones por las que no se deban pagar contribuciones;
4. Las inversiones, deberán estar relacionándolas con la documentación comprobatoria o comprobantes fiscales, que permitan identificar la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, y fecha de inicio de su deducción en su caso;
5. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;
6. Formular los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados;
7. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;
8. Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorgue;

9. En caso de gozar con algún otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios se deberá, comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos a los mismo;
10. Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción;
11. Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional, cuando estén en otro idioma deberán estar traducidos y señalar el tipo de cambio utilizado por cada operación;
12. En caso de operaciones en sucursal o establecimientos incluso en el extranjero; deberá llevarse los costos correspondientes a cada uno;
13. Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, descripción o concepto, cantidad o unidad de medida en su caso, especificar forma de pago y el medio de pago o de extinción de la obligación;
14. Identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;
15. Un control de inventarios, que permita identificar:
Cada unidad, tipo de mercancía o producto en proceso, fecha de adquisición o enajenación según se trate, aumento o la disminución del inventario, existencias al inicio y al final de cada mes y al cierre del ejercicio fiscal, precisando su fecha de entrega o recepción, así como si se trata de una devolución, donación o destrucción. Método de valuación utilizado, ya sea el método de primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio o detallista s y la fecha a partir de la cual se usa;

16. En contratos de arrendamiento financiero, los registros relativos a la opción de diferimiento de la causación de contribuciones, que permita identificar la parte correspondiente de las operaciones en cada ejercicio fiscal, inclusive mediante cuentas de orden;
17. Llevar control de los donativos de bienes recibidos por donatarias autorizadas, de los donantes, los bienes recibidos, los bienes entregados a sus beneficiarios, las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación y el registro de la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen,
18. Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, los cuales se analizarán en el apartado de Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Anexo G. Jurisprudencia, concepto de gastos estrictamente indispensables

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sala Superior primera sección acuerdo G/S1-20/2015 se fija la Jurisprudencia VII-J-1aS-151 Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 75 y 76 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 23, fracción VI, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; y toda vez que se han resuelto en el mismo sentido cinco juicios contencioso administrativos, se fija la jurisprudencia número VIIIJ-1aS-151, de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, bajo el siguiente rubro y texto: Gastos estrictamente indispensables. La autoridad fiscal puede apoyarse en diversos ordenamientos legales a fin de determinar que se entiende por.- El artículo 31 fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como requisito de las deducciones, que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente; por lo que, no todas las erogaciones que realice un contribuyente pueden generalizarse y entenderse como estrictamente indispensables, pues el carácter de cada erogación atiende a la naturaleza de la actividad ejercida por cada causante del impuesto. De manera, que si un contribuyente realizó erogaciones al amparo de una norma especializada que atiende específicamente al giro u objeto de su actividad, resulta válido que la autoridad fiscal, a fin de determinar qué gastos deben de entenderse como indispensables, atienda al contenido del Ordenamiento especializado correspondiente a tal actividad del contribuyente, con la finalidad de crear convicción de si las deducciones aplicadas por él mismo resultan procedentes o no.

Precedentes VII-P-1aS-661 Juicio Contencioso Administrativo Núm. 9758/10-17-04- 7/212/13-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 26 de abril de 2013, por unanimidad de 5 votos a favor.

Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretario: Lic. Juan Pablo Garduño Venegas.

VII-P-1aS-778 Juicio Contencioso Administrativo Núm. 14937/11-17- 10-2/1416/13-S1-03-02.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 7 de noviembre de 2013, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra. Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretaria: Lic. Elizabeth Ortiz Guzmán. VII-P-1aS-841 Juicio Contencioso Administrativo Núm. 5908/10-06-01- 9/958/12-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 21 de enero de 2014, por unanimidad de 4 votos a favor. Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretario: Lic. Juan Pablo Garduño Venegas. VII-P-1aS-904 Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2151/12-01-02- 4/127/14-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 13 de marzo de 2014, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretario: Lic. Javier Armando Abreu Cruz. VII-P-1aS-1161 Juicio Contencioso Administrativo Núm. 23463/11-17- 07-1/946/14-S1-05-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 23 de abril de 2015, por unanimidad de 4 votos a favor. Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Hortensia García Salgado. Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión celebrada el veintitrés de junio de dos mil quince.- Firman el Magistrado Juan Manuel Jiménez Ilescas, Presidente de la Primera Sección del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y la Licenciada María del Consuelo Hernández Márquez, Secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe.

Anexo H. Retenciones, residentes en el extranjero, fuente de riqueza en el país

Prestador de servicio	Tasa o tarifa	Artículo	Base	Fecha de retención o entero
El carácter de pago definitivo		153	Ingreso obtenido	Fecha en que sea exigible o pagado
1. Salarios	Exento 15% 30% Exento con estancia menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses	154	125,900.00 1,000,000.00 1,000,001.00 en adelante	Contribuyente dentro de los 15 días siguientes a la obtención
2. Jubilaciones, Pensiones	Exento 15% 30%	155	125,900.00 1,000,000.00 1,000,001.00 en adelante	Contribuyente dentro de los 15 días siguientes a la obtención
3. Honorarios	Exento si la estancia es menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses	156	Ingreso obtenido, sin deducción	Contribuyente dentro de los 15 días siguientes a la obtención
4. Honorarios a consejeros, administradores, otros	25%	157	Ingreso obtenido, sin deducción	Retención por la PM
5. Uso o goce temporal de inmuebles	25%	158	Ingreso obtenido, sin deducción	Contribuyente dentro de los 15 días siguientes a la obtención

6. Uso o goce temporal de muebles	25%	158	Ingreso obtenido, sin deducción	Retención por la PM
7. Contrato de fletamento	10%	159	Ingreso obtenido, sin deducción	El prestatario, o contribuyente dentro de los 15 días siguientes a obtención
8. Enajenación de inmuebles	25% Opcional aplicar tarifa 152 sobre ganancia obtenida	160	Ingreso obtenido sin deducción	El adquirente, o contribuyente dentro de los 15 días siguientes a la obtención
9. Enajenación de acciones o títulos valor	25%	161	Monto de las operaciones sin deducción	Por el adquirente, o intermediario, Mensual, 17 del mes siguiente a la retención
10. Dividendos o utilidades	Tasa adicional 10%	164	Ingreso obtenido	Mes siguiente a la retención
11. Intereses	Diferentes tasas: 10% sin tratado 4.9% con tratado para evitar la doble tributación 15% reaseguradoras	166	Ingreso obtenido, sin deducción	Retención por la PM que efectúa el pago
12.Regalias, asistencia técnica o publicidad	Uso o goce temporal: Ferrocarril5% Patentes, certificados de inversión o mejora, marcas de fábrica y	167	Ingreso obtenido, sin deducción	Retención por la persona que realiza el pago

				nombres comerciales	
			35%	
				Asistencia técnica 25%	
13. Servicios de construcción, instalación, otras	25%	168	Ingreso obtenido, sin deducción	Retención por la persona que realiza el pago	
14. Obtención de premios	1%	169	Valor del premio	PM que efectúa el pago o el contribuyente dentro de los 15 días siguientes a la obtención	
15. Actividades artísticas	25%	170	Ingreso obtenido, sin deducción	Retiene quien realiza el pago	
16. Primas pagadas o cedidas a reaseguradoras	2%	173	Monto bruto pagado	Retiene quien realiza el pago	

Anexo I. Gastos no deducible

No deducible artículo 28 LISR	Deducible artículo 28 LISR
<p>1 Pagos por ISR:</p> <p>1. ISR a cargo</p> <p>2. ISR de retenciones de terceros</p> <p>3. Retención de Cuota del SS pagada por los trabajadores, el patrón debe pagar íntegramente la cuota que corresponda a trabajadores del SMG conforme al artículo 36 de la ley SS.</p> <p>4. Subsidio para el empleo que en su carácter de retenedor entregue,</p> <p>5. Accesorios de las contribuciones.</p> <p>6. Actualización de contribuciones, penúltimo párrafo, artículo 17-A CFF</p> <p>2 1. Gastos e inversiones, en proporción a los ingresos exentos y gastos de inversiones en proporción deducible</p> <p style="margin-left: 20px;">Proporción Ingresos Exentos No Deducible (ND)= $\frac{\text{Total de ingresos}}$</p> <p style="margin-left: 20px;">Gasto * proporción ND = Parte no deducible</p> <p>2. Gastos relacionados con inversiones no deducibles, como el caso de automóviles y aviones que se encuentran topados. Se entenderá por automóvil aquel vehículo terrestre para el transporte de hasta diez pasajeros, incluido el conductor, no incluye las motocicletas de dos a cuatro ruedas, artículo 3º. RISR.</p> <p>No se considerarán como ingresos exentos conforme al artículo 55 RISR, los dividendos o utilidades percibidos, así como los ingresos: acumulables, por aumentos de capital, los pagos de los accionistas por pérdidas, primas por colocación de acciones, apoyos económicos, entre otros establecidos en el artículo 16 LISR.</p>	<p>Aportación patronal al SS.</p> <p>Recargos de contribuciones</p> <p>En automóviles y aviones, en la proporción deducible de \$175,000.00 M.N. y de \$250,000.00 para automóviles de combustión interna, durante el ejercicio 2017</p> <p style="margin-left: 20px;">Automóviles, artículo 36 fracción II MOI deducible 175,000.00 Proporción deducible = $\frac{\text{Valor de adquisición}}$ =</p> <p style="margin-left: 20px;">Aviones, artículo 36 fracción III LISR MOI deducible 8,600,000.00 Proporción deducible = $\frac{\text{Valor de adquisición}}$ =</p> <p>Obsequios, atenciones y otros análogos, que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.</p> <p>Los que por concepto de gastos de representación y que por encargo del contribuyente sean efectivamente erogados, conforme el artículo 93 XVII por trabajadores y prestadores de servicios profesionales.</p> <p>Serán deducibles los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero de personas con relación de trabajo con el contribuyente, o que sean derivados de la prestación de servicios profesionales, si cumplen una serie de requisitos.</p> <p>Para efectos fiscales se entiende por México, país y territorio nacional conforme al artículo 8º. Del CFF lo</p>
<p>3 Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga.</p> <p>4 Los gastos de representación.</p> <p>5 Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero de personas con relación de trabajo con el contribuyente del artículo 94 LISR, o que sean derivados de la prestación de servicios profesionales contempladas en el artículo 100 LISR.</p> <p>1. cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático,</p>	<p>Obsequios, atenciones y otros análogos, que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.</p> <p>Los que por concepto de gastos de representación y que por encargo del contribuyente sean efectivamente erogados, conforme el artículo 93 XVII por trabajadores y prestadores de servicios profesionales.</p> <p>Serán deducibles los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero de personas con relación de trabajo con el contribuyente, o que sean derivados de la prestación de servicios profesionales, si cumplen una serie de requisitos.</p> <p>Para efectos fiscales se entiende por México, país y territorio nacional conforme al artículo 8º. Del CFF lo</p>

2. O cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente.
3. Importes que rebasen los límites de deducción establecidos por estos conceptos.
4. Excedente del límite en cuotas por seminarios o convenciones, en el país o en el extranjero, de \$750.00M.N., diarios por cada beneficiario.

que comprende en la CPEUM en su artículo 42 y 43 respectivamente, que a la letra dicen:

El territorio nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores;
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

Las partes integrantes de la Federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila de Zaragoza, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán y Zacatecas; así como la Ciudad de México.

Deducción sin comprobante fiscal

Si se realizan gastos donde no existan servicios para emitir comprobantes y los demás gastos se realicen con tarjeta de crédito, débito o servicio del patrón y que en caso de tener excedente no erogado éste sea reintegrado, así mismo este ingreso no gravará para quien efectúe el gasto a cuenta del contribuyente, hasta por un 20% del total por cada ocasión, limitado a 15,000.00 M.N. en el ejercicio fiscal, excepto en gastos de hospedaje y pasajes de avión conforme a lo establecido en el artículo 152 RISR.

Límite de viáticos y gastos de viaje

Tipo de gasto	Monto deducible	Documentos que deberá acompañarse
Gasolina, aceite, servicios, reparaciones y refacciones del automóvil propiedad de un trabajador que realice actividades en territorio nacional.	25,000 kilómetros recorridos en el ejercicio, Con límite de: 93 centavos M.N. por kilómetro recorrido por el automóvil	Comprobante fiscal expedido a nombre del contribuyente y acompañado con el correspondiente al hospedaje de la persona que conduzca el vehículo, y se deberá hacer distingo respecto de éstos, los comprobantes que acrediten los gastos efectuados en los vehículos de su propiedad, artículo 58 LISR.
Alimentación	1. En territorio nacional \$750.00 diarios por beneficiario 2. En el extranjero \$1,500.00 diarios por beneficiario	Del hospedaje o transporte Solo del transporte, procederá si el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.
Hospedaje	1. En territorio nacional: sin limite 2. En el extranjero \$3,850.00 diarios	Del transporte Del transporte
Uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados	1. En territorio nacional y En el extranjero \$850.00 diarios	Del hospedaje o transporte
Cuota por seminarios o	\$750.00M.N., diarios por	comprobante fiscal

<p>convenciones en el país o en el extranjero, integradas total o parcialmente a la cuota.</p>	<p>cada beneficiario.</p>		
<p>6 Las sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales.</p>	<p>Las infracciones son el resultado de un incumplimiento en la norma y genera una sanción, que consiste en el medio coercitivo con que cuenta la norma jurídica para forzar que sea cumplida, así pues la multa es una sanción económica que impone la autoridad fiscal, por incumplimiento voluntario o espontáneo de las obligaciones fiscales o por cumplirás incorrectamente (Mis abogados.com, 2016).</p>	<p>Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.</p>	<p>La primera sala se pronuncia ya de años atrás, lo que considera como daños y perjuicios, y sus diferencias, donde marca, daño implica pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio, por falta de cumplimiento de una obligación, y el perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita, que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación. Lo cierto es que jurídicamente, tanto el daño como el perjuicio, implican lesión al patrimonio véase anexo J. y Anexo K de pena convencional.</p>
<p>7 Los intereses devengados por préstamos o por adquisición, de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores, así como tratándose de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 8 de esta Ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos. Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.</p>	<p>Nota: No serán ingresos del ejercicio las cancelaciones de reservas con crédito a resultados, cuya creación e incremento se hubieran considerado no deducibles, artículo 59 RISR.</p>	<p>Son deducibles las provisiones para la creación o el incremento de reservas relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.</p>	<p>Serán deducibles en el ejercicio los cargos que correspondan a la aplicación de reservas de pasivo o complementarias de activo que no hubieran sido deducibles en el ejercicio en que se crearon o incrementaron y se hubiera cumplido, en su caso, con los requisitos para su deducibilidad, incluyendo los establecidos en materia de retención y entero de impuestos provisionales o definitivos a cargo de terceros, o se hubieran recabado de éstos los documentos en que conste el pago de dichos impuestos, artículo 59 RISR.</p>
<p>9 Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquier otra de naturaleza análoga. Por rescisión de contrato laboral en los casos de: 1. Indemnizaciones al personal, 2. Pagos de antigüedad o cualquier otra de naturaleza análoga.</p>	<p>10 Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.</p>		

11	Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.	Las que no se reflejen en el inventario, serán deducibles en el ejercicio en que ocurran, artículo 37LISR. La pérdida será igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra. La cantidad que se recupere se acumulará en los términos del artículo 18 de esta Ley
12	El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros.	
13	Los pagos por el uso o goce temporal 1. Aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente; 2. Casas habitación, sin autorización de la autoridad fiscal; 3. Casas de recreo. 4. Tratándose de automóviles, el excedente de los límites deducibles establecidos.	A) Pagos por el uso o goce temporal de casas habitación Previa solicitud de autorización de la autoridad fiscal, donde manifiesten bajo protesta de decir verdad, que la información presentada es cierta y refleja los hechos, actos y operaciones que realiza el contribuyente, para efectuar la deducción correspondiente, el contribuyente deberá conservar la documentación que acredite la estancia de las personas que ocupan dicho inmueble, durante cinco años, plazo establecido en el artículo 30 CFF. B) Pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de: \$200.00, diarios por automóvil, o \$285.00 en automóvil con propulsión de baterías eléctricas recargables, automóviles eléctricos o con motor accionado por hidrógeno.
14	Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley.	En aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación determinada conforme al artículo 31 LISR, así como por caso fortuito o fuerza mayor, en la proporción en la que se haya deducido el monto original de la inversión.
15	Pagos por concepto de IVA ni del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubiera trasladado, ni los pagado en la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible para ISR.	Los pagos por concepto de IVA, IEPS que le hubieran trasladado cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditarlos o el pagado en importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.
16	Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito	
17	Las pérdidas de enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés, en los términos del artículo 8 de la LISR. Las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.	Las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que se obtengan en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, dichas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias, para efectuar la deducción se deberán efectuar los ajuste conforme al artículo 22 de LIS.
18	Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR como personas morales ni físicas actividad empresarial y profesional.	
19	Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones que deriven de ingresos percibidos por operaciones financieras referidas a un subyacente que no cotice en un mercado reconocidos establecido en el artículo 21 de LIS, cuando se celebren con personas físicas o morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas, cuando los términos	

	<p>convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables, para efectos fiscales, se entiende por operaciones financieras derivadas, conforme al artículo 16-A del CFF.</p>	
20	<p>El 91.5% de los consumos en restaurantes. Los consumos en bares.</p>	<p>El 8.5 de los consumos en restaurantes, siempre que, el pago se realice mediante tarjeta de crédito, de débito, servicios, o monederos electrónicos.</p>
21	<p>los gastos en comedores que no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, si éstos excedan de un SMG del área geográfica del contribuyente por cada trabajador por día de uso, que para 2017 fue de 80.0 y para 2018 de 88.36 en área geográfica general (Comisión Nacional de los Salarios, 2019).</p>	<p>El 100% de los consumos en restaurantes si cumplen los límites y requisitos de la fracción V artículo 28LISR, de \$750.00 pesos diarios en territorio nacional y \$1,500.00 pesos en el extranjero.</p> <p>El patrón podrá deducir los conceptos que le otorgue al trabajador bajo la modalidad de ayuda alimentaria y en apego a la ley de ayuda alimentaria para los trabajadores (LAAT), respecto de lo establecido en el artículo 7º la cual puede ser mediante: a) comidas proporcionadas a los trabajadores en, comedores, restaurantes, o en otros establecimientos de consumo de alimentos, los cuales podrán ser contratados directamente por el patrón o formar parte de un sistema de alimentación administrado por terceros mediante el uso de vales impresos o electrónicos, y b) despensas, ya sea mediante canastillas de alimentos o por medio de vales de despensa en formato impreso o electrónico.</p> <p>limite deducible en gastos de comedor</p> <p>1 SMG diario del área geográfica del contribuyente (*) número de trabajadores beneficiados (*) cada día en que se preste el servicio (+) cuotas de recuperación que pague el</p>
22	<p>Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes.</p>	<p>monto deducible</p> <p>El límite no incluye; gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como, mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores. Éste concepto no podrán ser sustituidos ni otorgado en efectivo debiendo realizarse con tarjeta de crédito, débito o servicios, o a través de los monederos electrónicos, conforme con el artículo 61 RISR, aunado a esto se debe considerar la deducción conforme al 53% o 47% por ingresos que a su vez sean exentos para los trabajadores.</p> <p>Para efectos del SS, el artículo 27 establece los conceptos que integran el salario base de cotización, excluyendo en la fracción V el concepto de alimentación cuando ésta se dé, de forma onerosa, entendiéndose que es así cuando el trabajador pague como mínimo el 20% del SMG, que para el 2018 era de 17.67 pesos mexicanos, considerando el SMG igual a 88.36. Para efectos de la integración del salario para el SS, los vales de despensa en especie o en dinero, tampoco lo integran siempre y cuando su importe no rebase el 40% SMG diario vigente en el distrito federal de conformidad a la fracción VI de la LISR, para efectos de ISR son ingresos exentos siempre que estén establecidos en un plan de previsión social, artículo 80. LISR.</p> <p>Se podrán deducir, los gastos amparados con comprobantes expedidos por los prestadores de servicios relacionados con estas operaciones a nombre del</p>

23	Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, A en P, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a Refipres.	importador, aun cuando la erogación hubiere sido efectuada por conducto de los propios agentes aduanales, conforme al artículo 62 RISR.
24	Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en bolsa de valores o sistemas equivalentes de cotización, reconocidos establecidos en el artículo 16-C CFF, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas del artículo 179 de LISR.	Se podrán deducir si, se comprueba que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables excepto en pagos a una entidad extranjera que se controlada o controladoras.
25	La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo, cuando dichos derechos se cobre por los prestatarios de los títulos. Se considerarán derechos patrimoniales, los intereses o dividendos que pague el emisor de los títulos objeto del préstamo durante el plazo del contrato de préstamo respectivo, artículo 63 RISR.	Se puede restar de los ingresos como un estímulo fiscal como se señala en la fracción VIII artículo 16 de la Ley de ingresos de la Federación (LIF),
26	Las cantidades que tengan el carácter de PTU	Se puede restar de los ingresos como un estímulo fiscal como se señala en la fracción VIII artículo 16 de la Ley de ingresos de la Federación (LIF),
27	Los intereses que deriven del monto de las deudas que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero.	Monto equivalente pagado en el mes o en el ejercicio que corresponda de los gastos pagados que se encuentran contemplados en la fracción III del artículo 25 de LISR, y que se cuente con CFDI.
28	Anticipos por las adquisiciones de las mercancías o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios a que se refiere el artículo 39 LISR, los cuales no formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 25 de esta Ley (Cabello, 2017).	Cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente, y que acumule los ingresos generados por este último ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente
29	Los pagos que efectúe el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero.	Cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente, y que acumule los ingresos generados por este último ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente
30	Los contribuyentes que paguen conceptos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador conforme al artículo 93 LIR	Será deducible conforme al artículo 93 LIR fracción XXX el 47%
Monto pagado por ingresos exentos al trabajador (*) Factor del 0.53		
Monto no deducible		Deducible el 53% cuando las prestaciones exentas para los trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.
No deducible del 0.47 si las prestaciones exentas no disminuyen respecto del ejercicio anterior.		
31	Pagos a una entidad extranjera: a) que controle o sea controlada por el contribuyente en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido; b) por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica, enajenación; y c) que se encuentre en alguno de los supuestos: 1. Que la entidad extranjera que percibe el pago se considere transparente en términos del artículo 176 párrafo 9o. de esta Ley, cuando no son consideradas como contribuyentes del ISR en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva y sus	

ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios, lo anterior no se aplicará este numeral, en la medida y proporción que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un ISR por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera, y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables.

2. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera.

3. Que dicha entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables, para este efecto se entenderá que un pago incluye el devengo de una cantidad a favor de cualquier persona y, cuando el contexto así lo requiera, cualquier parte de un pago.

Anexo J. Daños y perjuicios

258965. Primera Sala. Sexta Época. Semanario Judicial de la Federación. Volumen CXV, Segunda Parte, Pág. 19. Daños y perjuicios, diferencia entre legislación del Distrito y territorios federales. Conforme a la legislación civil, artículos 2108 y 2109, el daño implica pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio, por falta de cumplimiento de una obligación, y el perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita, que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación. Lo cierto es que jurídicamente, tanto el daño como el perjuicio, implican lesión al patrimonio, pues según la connotación que al término daño asigna en su Diccionario de Legislación y Jurisprudencia: es el detrimento, perjuicio o menoscabo que se recibe por culpa de otro en la hacienda o la persona. En general, todo daño puede causarse por dolo o malicia, por culpa o por caso fortuito; importando mucho en cualquier evento, saber el modo para arreglar la responsabilidad que debe exigirse. Como es de verse, aun cuando la legislación civil define en dos preceptos al daño y el perjuicio, en realidad no existe entre los términos daño y perjuicio, sino una diferencia de matiz, pero de todas formas, la parte de la pérdida o menoscabo tratándose del daño, o la privación de cualquier ganancia lícita, tratándose del perjuicio, de todas formas, éste y el daño repercuten en el patrimonio. Amparo directo 4809/66. Carlos Morales Saldívar y coagraviados. 20 de enero de 1967. Cinco votos. Ponente: Agustín Mercado Alarcón.

Anexo K. Elementos de la pena convencional

Pena convencional. Sus elementos. Conforme al artículo 1840 del Código Civil para el Distrito Federal, los contratantes pueden estipular cierta prestación como pena, para el caso de que la obligación no se cumpla o no se cumpla de la manera convenida. Agrega el precepto que, si tal estipulación se hace, no podrán reclamarse, además, daños y perjuicios. El artículo 1847 del propio ordenamiento previene, que no podrá hacerse efectiva la pena, cuando el obligado a ella no haya podido cumplir el contrato por hecho del acreedor, caso fortuito o fuerza insuperable. De estos artículos se desprende que la pena convencional se integra con los siguientes elementos: a) acuerdo de voluntades de los contratantes, accesorio a una convención principal; b) sobre la imposición de una pena, en sustitución del resarcimiento de posibles daños y perjuicios; c) para el caso de incumplimiento culpable, total o parcial, de la obligación objeto de la convención principal, y d) pena consistente, en el otorgamiento de alguna prestación a favor del acreedor. Los pactos que contengan los anteriores elementos constituirán la pena convencional, a la cual en ocasiones los contratantes la designan expresamente como tal en sus convenciones o con algún término equivalente, como "cláusula penal"; pero a veces le dan otras denominaciones distintas, como por ejemplo, renta, compensación, interés moratorio, aumento en el porcentaje de réditos, prestación adicional, etcétera. Sin embargo, siempre que se surtan los elementos indicados, deberá considerarse que existe una pena convencional, con independencia de la denominación que se le dé. Cuarto tribunal colegiado en materia civil del primer circuito. Octava Época: Amparo directo 1937/92.-Rogelio Reyna y Compañía, S.A. de C.V.-30 de abril de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Mauro Miguel Reyes Zapata. Secretaria: Aurora Rojas Bonilla. Amparo directo 3253/92.-Cryoinfra, S.A. de C.V.-8 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González.-Secretario: J. Jesús Contreras Coria. Amparo directo 1540/94.-Unión Ciento Ochenta y Siete, S.A.-14 de abril de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González.-Secretario: José Juan Bracamontes Cuevas. Amparo directo 1734/94.-Ralph y Asociados, S.C.-14 de abril de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Mauro Miguel Reyes Zapata. Secretario: Luis Arellano Hobelsberger. Amparo directo 2434/94. Adán Gutiérrez y González. 19 de mayo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Mauro Miguel Reyes Zapata. Secretario: Luis Arellano Hobelsberger. Apéndice 1917-1995, Tomo IV, Segunda Parte, página 413, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 571; ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XIV, julio de 1994, Primera Parte, página 327

Anexo L. Comparativo legal de la SA con la SAS

Comparativo Legal	Fundamento	Sociedad Anónima (S.A.)	Fundamento	Sociedad por Acciones Simplificada (S.A.S.)
Ley que la regula		LGSM		LGSM
Especies de sociedades	1º. Fracción IV, 4	Se reputa sociedad mercantil	1º. Fracción VII, 4	Se reputa sociedad mercantil
Denominación	87-88	Libre, distinta a la de cualquier otra y seguida de SA	261	Libre, distinta a la de cualquier otra, seguida de SAS
Personas Accionistas	6 fracción I 89	Físicas y Morales 2 mínimo	260 260	Personas físicas 1 o mas
Obligaciones	87	Se limita al pago de sus aportaciones	260	Hasta el pago de sus aportaciones
Inscripción RPC	2	Personalidad jurídica distinta de la de los socios	2 y 263 fracción V	Si, para que surta efectos ante terceros
Realizan actos de comercio	5 LGSM, 75 CC	La ley reputa actos de comercio	5LGSM, 75CC	La ley reputa actos de comercio
Constitución	5, 90	Fedatario público	262, 263, 264	Portal de la SE tps://www.gob.mx/tuempresa
Estatutos sociales	6, 92	Los socios presentan un proyecto ante RPC o modelo del fedatario	264, 263 fracción II	Preestablecidos por la SE
Escritura	2, 7	Inscripción en el RPC	2, 263	Inscripción en el RPC
Representación	10	Administrador o administradores	267	Un Administrador
Datos de los Accionista	6	Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyan la sociedad	264	Nombre, domicilio, RFC, Correo electrónico de cada uno de los accionistas
Datos de la Sociedad	6	Denominación, objeto de la sociedad, duración, domicilio	264	El objeto de la sociedad, objeto de la sociedad, duración, domicilio
Sociedades, de Capital Variable	1 Segundo párrafo, 213, 215, 219	Si, Aumento o disminución del capital sin formalidad, asentar en libro de registros	1 Segundo párrafo	Si
Capital social	89	Suscrito íntegramente. Exhibido: 1. Cuando menos el 20% en efectivo 2. Íntegramente si es en bienes distintos a numerario	265	Exhibido dentro del término de 1 año, contado a partir de la constitución Suscrito y pagado; deberá informarse a la SE
	95	Capital suscrito y exhibido, publicar convocatoria de asamblea general		
	99	constitutiva en portal SE, protocolizar acta Suscrito y pagado; deberá informarse a la SE dentro de 15 días		
Cotizan en la bolsa de valores	1 fracción III	Si, La Ley de Mercado de Valores (LMV) tiene como objeto regular las sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores.		no

Acciones	91, 97 112 112	Número, valor nominal, naturaleza, forma y términos en que se deban pagar Varias clases con derechos especiales Son de igual valor y conferirán iguales derechos	264 fracción VIII IX, X	Forma y términos en que se suscriben y pagan Número, valor nominal y naturaleza, Número de votos que dé cada acción
Cláusulas de utilidades y pérdidas	6 fracción X	Si, manera de hacer la distribución		No
Reparto de utilidades	117 16 19 91 fracción IV 105 106	En la proporción del aporte de sus acciones exhibidas. Socios capitalistas: proporcional a las aportaciones Socio Industrial: 50%, dividida por igual Después de ser aprobado por asamblea los estaos financieros A socios fundadores, No excedan del 10% ni por más de 10 años, y hasta que se cubra un dividendo del 5%, acreditarse con bonos de fundador, del valor exhibido de sus acciones	271	Salvo pacto en contrario, las utilidades se distribuirán en proporción a las acciones de cada accionista
Reporte de pérdidas	18 16	Reintegrarse, antes de repartir utilidades		
Fondo de Reservas	20	Los socios industriales no participan De las utilidades netas, deberán separarse anualmente el 5% como mínimo, hasta que importe la 5ª. parte del capital social	20	Salvo por la sociedad por acciones simplificada
Comisario	91 fracción V, 164, 166	La vigilancia por un socio o persona extraña a la sociedad		Para la SAS no hay obligatoriedad.
Administración	10, 142, 158 143	Socio o persona de la sociedad, responsable solidario Consejo de administración	267	Un accionista
Órgano supremo	178	Asamblea general de accionistas	266	Asamblea de accionistas
Asamblea general de accionistas	179, 181,182	En domicilio fiscal Ordinarias, extraordinarias, totalitarias, mixtas y especiales	268 LGMS 89 CC	Presencial o por medios electrónico
Quorum de asistencia en asamblea general	189 190	Asamblea ordinaria: 50% del capital social Asamblea extraordinaria: 75% del capital social, se toman las resoluciones con el 50% del voto	268	Totalidad
Voto	111, 112, 113	Acciones sin derecho a voto, voto limitado	266,268 IV	Todos los socios tienen voto, medios electrónicos

Convocatoria a asamblea	183	Por el administrador, consejo de administración o comisario en su caso.	268	Por el administrador
Solicitud de convocatoria de asamblea al administrador	184	Por escrito y en cualquier tiempo: accionista, que representen por lo menos el 33% del capital social Por titular de una acción, si no se ha celebrado en 2 ejercicios	268	Por escrito o por medio electrónicos
Plazo para convocatoria	184 segundo párrafo	15 días, caso contrario será por autoridad judicial si fue a solicitud de quienes acrediten representar al menos el 33% del capital social	268	Si se rehúsa o no la hace dentro de 15 días, será por autoridad judicial
Medio para convocar a asamblea general	186	Sistema electrónico de la SE	268	Publicar en sistema electrónico de SE, con mínimo 5 días antes
Información financiera	172, 173, 176	Administrador presenta a la asamblea de accionistas información financiera anual, si no se presenta será motivo de remoción del administrador, consejo o comisario.		
Publicación de información financiera	172, 177	En sistema electrónico de la SE, 15 días después de aprobada la información financiera por la asamblea de accionistas	272	El administrador publicara en el sistema electrónico de la SE la situación financiera del ejercicio.
Otras publicaciones	119 9, 132 9, 136 223, 228 332, 242	Ante la SE Decreto acción sin plazo o monto, Aumento de capital, Disminución de capital, Acuerdos de transformación, liquidación, Se inscribirán en el RPC y se publicarán en el la SE Disolución y liquidación en el RPC: 1. Se inscribirá comprobadas las causas, 2. Balance final de la disolución, y 3. Cancelación de inscripción	272 264	Declaratoria administrativa de incumplimiento, por SE Inscribir contratos celebrados entre el accionista y la sociedad, ante la SE
Responsabilidad de los socios o accionistas	87	Limitada al pago de sus acciones	260 260 263	1. Solo hasta por el valor de sus aportaciones representadas en acciones 2. Responsabilidad, subsidiaria, solidaria e ilimitadamente frente a terceros, por no transformar la sociedad en otra figura mercantil cuando rebase el límite de ingresos 3. Responsabilidad por daños y perjuicios, así como de las sanciones

			264	administrativas o penales, por inexistencia y veracidad de información al sistema SE.
				4. subsidiariamente o solidariamente responsables, según corresponda, con la sociedad, por la comisión de conductas sancionadas como delitos
Transformación	222, 228	Voluntaria	269,201 LISR	Transformación opcional, presentar aviso ante el SAT a más tardar el día 31 de enero del ejercicio siguiente a que dejen la opción.
			260LGSM	Obligatoria si excede del límite de ingresos
Disolución	229	Las establecidas en ley; expiración del término establecido, imposibilidad de realizar el objeto social, acuerdo de los socios, número de socios inferior al mínimo	273	Obligatoria, a falta de presentación por 2 ejercicios consecutivos de la situación financiera del ejercicio, es la SE quien dicta declaratoria de incumplimiento
	182 fracción II	Anticipada en los casos establecidos en los estatutos		

Anexo M. Comparativo fiscal de la SA y con la SAS

Comparativo	Fundamento	SA	Fundamento	SAS
Tributación		Título II De las personas morales		Título VII De los estímulos fiscales, capítulo VIII de la opción de acumulación de ingresos por PM
Ingresos		Sin limite	196	Hasta 5 millones de pesos
Base del impuesto	16,17,18	Devengado	197	Flujo de efectivo
Deducciones	25, 26 27 27 fracción VIII 28 31-38 39-43 44-46	Deducciones autorizadas Requisitos de las deducciones Deducciones efectivamente erogadas, que, a su vez sean ingresos de contribuyentes PF, coordinados, AGAPES, acumulación de ingresos. Gastos no deducibles, parcialmente deducibles Deducción de inversiones Costo de lo vendido Ajuste anual por inflación deducible	198 25, 26 27 28, 31-38 198 segundo párrafo 39-43, 198 segundo y último párrafo	Las mismas que las PM del Título II. Deducciones autorizadas requisito efectivamente erogado en el ejercicio de que se trate. Requisitos de las deducciones Gastos no deducibles Deducción de inversiones Deducción de inversiones Adquisición de mercancías No obligación ajuste anual por inflación
Coefficiente de utilidad	14 numeral I	Obligatorio	199 párrafo segundo	Opcional

Anexo N. Cálculo del pago provisional del ISR

		Calculo de pago provisional ejercicio 2017							Suma	Junio
14		Enero	Febrero	Marzo	Suma 1er PP	Abril	Suma	Mayo		
16-18	Ingresos acumulables									
44-46	- Ajuste anual por inflación								1,908,50	
									369,47	
14, párrafo 11	Ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago	320,452	336,458	420,563	1,077,474	450,236	1,527,710	380,797	7	
									9	
14, II	* Coeficiente de utilidad				0	0	0	0	0	
14, II	= Utilidad fiscal para el pago provisional				222,714	93,064	315,778	78,711	394,488	
	Inventario acumulable del periodo				0	0	0	0	76,371	
	+ Utilidad fiscal adicionada para el PP				222,714	93,064	315,778	78,711	394,488	
	= Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas de ejercicios anteriores								76,371	
Párrafo 8	- Estímulo fiscal deducción inmediata de AF 2017				0	0	0	0	0	
57 y 58	- Estímulo fiscal por PTU pagada en el ejercicio								0	
	= Utilidad fiscal base para el pago provisional				222,714	93,064	315,778	78,711	394,488	
9o.	* Tasa del impuesto 30%				0	0	0	0	0	
	= Impuesto del periodo				66,814		94,733		118,347	
9o.	- Pagos provisionales anteriores del ejercicio					27,919		23,613	94,733	
9o.	- Retenciones por cobro de intereses en el periodo en los términos del artículo 54 de la LISR				0	0	0	0	22,911	
14, III	= Impuesto por enterar en el pago provisional				66,814		27,919		23,613	
	+ Actualizaciones				0		0		0	
	+ Recargos 1.13%				0		0		0	
	= Impuesto a pagar				66,814		27,919		23,613	

Julio	Suma	Agosto	Suma	Septiembre	Suma	Octubre	Suma	Noviembre	Suma	Diciembre	Suma
580,651	2,858,637	369,781	3,228,417	380,965	3,609,383	405,891	4,015,273	465,215	4,480,488	519,512	5,000,000
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
120,021	590,880	76,434	667,314	78,745	746,059	83,898	829,957	96,160	926,117	107,383	1,033,500
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
120,021	590,880	76,434	667,314	78,745	746,059	83,898	829,957	96,160	926,117	107,383	1,033,500
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
120,021	590,880	76,434	667,314	78,745	746,059	83,898	829,957	96,160	926,117	107,383	1,033,500
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
120,021	590,880	76,434	667,314	78,745	746,059	83,898	829,957	96,160	926,117	107,383	1,033,500
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	177,264		200,194		223,818		248,987		277,835		310,050
36,006	141,258	22,930	177,264	23,624	200,194	25,169	223,818	28,848	248,987	32,215	277,835
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	36,006		22,930		23,624		25,169		28,848		32,215
	0		0		0		0		0		0
	0		0		0		0		0		0
	36,006		22,930		23,624		25,169		28,848		32,215

Referencias

- Arcudia, C. E., Torres, B., & Orta, S. B. (2016). Régimen jurídico de la sociedad por acciones simplificada. Recuperado 18 de junio de 2018, de <http://www.eumed.net/libros-gratis/actas/2016/desarrollo-empresarial/hef.pdf>.
- Atehortúa, F. H. R., & Zwerg-Villegas, A. M. (2012). -Metodología de la investigación: más que una receta. *AD-minister*, (20), 91-111. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=322327350004>.
- Banco de México. (2018). Buró de crédito. Recuperado 14 de marzo de 2019, de *Estar en verde en Buró es tu llave para obtener mejores créditos. ¿Y tú estás en verde? Consulta gratis tu reporte una vez cada 12 meses.* website: <https://www.burodecredito.com.mx/marco-legal.html>.
- Banco de México. (2019). Consulta de Series Banxico. Recuperado 14 de marzo de 2019, de <http://www.banxico.org.mx/SieInternet/consultarDirectorioInternetAction.do?accion=consultarSeries>.
- Betancourt, R. J. B., Gómez, B. G., López, V. M. P., Pamplona, B. F., & Beltrán, R. C. (2013). Ventajas y desventajas de la Sociedad por Acciones Simplificada para la empresa familiar en Colombia. Estudio exploratorio. *Estudios Gerenciales*, 29(127), 213-221. <https://doi.org/10.1016/j.estger.2013.05.009>.

Cabello, H. J. A. (2017). El SAT modifica la regla del costo de ventas estimado para anticipos - El Diario de Coahuila. Recuperado 21 de marzo de 2019, de <http://www.eldiariodecoahuila.com.mx/editoriales/2017/8/7/modifica-regla-costo-ventas-estimado-para-anticipos-669151.html>.

Chavez, P. J. y Fol, O. R. (2017). Sociedad por acciones simplificada. México: Tax Editores Unidos, S. A. de C. V.

Congreso de la Unión. (2015). Gaceta Parlamentaria, año XVIII, número 4236-II, miércoles 18 de marzo de 2015. Recuperado 25 de abril de 2018, de <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/62/2015/mar/20150318-III.html#Iniciativa1>.

Congreso de la Unión. (2016). *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. 111.

Congreso de la Unión. (2016). Ley General de Sociedades Mercantiles. Recuperado 4 de enero de 2018, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144_140316.pdf.

Congreso de la Unión. (2018b). Código civil federal. Recuperado 19 de junio de 2018, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_090318.pdf.

Congreso de la Unión. (2018). *Código de Comercio*. 233.

Congreso de la Unión. (2018d). *Código Fiscal de la Federación*. 284.

Congreso de la Unión. (2018). Constitución Política de los estados unidos Mexicanos.

Recuperado 9 de febrero de 2018, de:

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf.

Congreso de la Unión. (2018). Ley del Mercado de Valores. Recuperado 14 de junio de 2018, de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LMV_090318.pdf.

Congreso de la Unión. (2018). *Ley Federal del Trabajo*. 260.

Congreso de la Unión. (2018). Ley General de Sociedades Mercantiles. Recuperado 14 de junio

de 2018, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144_240118.pdf.

Congreso de la Unión. (2016). Exposición de motivos. Recuperado 28 de febrero de 2018, de

<http://www.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/63/3/2017-09-28->

[1/assets/documentos/PAN_Senadores_diversos_Soc_Mercantiles.pdf](http://www.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/63/3/2017-09-28-1/assets/documentos/PAN_Senadores_diversos_Soc_Mercantiles.pdf).

Colegio de Contadores Públicos. (2013). Fusión de sociedades. Recuperado 15 de marzo de

2019, de https://www.ccpm.org.mx/avisos/boletin_fiscal_8.pdf.

Comisión Nacional de los Salarios. (2019). Tabla de Salarios Mínimos Generales y Profesionales

por Áreas Geográficas. Recuperado 21 de marzo de 2019, de gob.mx website:

<http://www.gob.mx/conasami/documentos/tabla-de-salarios-minimos-generales-y-profesionales-por-areas-geograficas>.

Daugherty, L. K. (2018). The Sociedad Por Acc Jones Simplificada: Suggestions for Further Reform of Mexico's First Unipersonal Limited Liability Entity. *Washington International Law Journal*, 27(3), 743-787. Recuperado de <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=130791113&lang=es&site=ehost-live>.

Diario Oficial de Colombia. (2008). Ley 1258 de 2008 (diciembre 5), por medio de la cual se crea la sociedad por acciones simplificada. Recuperado 5 de abril de 2018, de vLex website: <https://diario-oficial.vlex.com.co/vid/ley-sociedad-acciones-simplificada-50011533>.

Diario Oficial de la Federación. (2014). Resolución miscelanea fiscal. Recuperado 17 de marzo de 2019, de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle_popup.php?codigo=5328461.

Díaz-Cardoso, M. V., García-Morales, J. G., & León Hernández, G. E. (2017). Sociedad por acciones simplificadas como estrategia para el emprendimiento social. Recuperado 5 de junio de 2018, de <http://www.web.facpya.uanl.mx/vinculategica/Revistas/R3/277%20-%20285%20-%20Sociedad%20por%20acciones%20simplificadas%20como%20estrategia%20para%20el%20emprendimiento%20social.pdf>.

Duque, A. J. F. (2018). La proporcionalidad y la equidad. Recuperado 19 de octubre de 2018, de <http://www.unla.mx/iusunla19/opinion/LA%20PROPORCIONALIDAD%20Y%20EQUIDAD.htm>.

El Universal. (2017, junio 15). Constituidas empresas expés en 2017. Recuperado 28 de abril de 2019, de El Universal website: <https://www.eluniversal.com.mx/articulo/cartera/negocios/2017/06/15/constituidas-3-mil-800-empresas-expres-en-2017>.

Escobar, M. V. (2014). La sociedad por acciones simplificada como herramienta de planeación sucesoral. *Revista de Derecho Privado*, (51), 1-33.

Gutiérrez R., Á., & Tamayo C., P. (2018). Nuevo régimen fiscal para pequeñas empresas. Recuperado 19 de junio de 2018, de <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxii/docs/6.06.pdf>.

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, M. del P. (2010). Metodología de la investigación 5ta Edición.pdf. Recuperado 7 de junio de 2018, de https://www.esup.edu.pe/descargas/dep_investigacion/Metodologia%20de%20la%20investigaci%C3%B3n%205ta%20Edici%C3%B3n.pdf.

Instituto de investigaciones jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. (1985).

Diccionario Jurídico Mexicano. Recuperado 8 de noviembre de 2018, de

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1171/6.pdf>.

Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2015). Encuesta Nacional sobre Productividad y Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (ENAPROCE).

Recuperado 18 de junio de 2018, de

http://www.inegi.org.mx/saladeprensa/boletines/2016/especiales/especiales2016_07_02.pdf.

Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2018). Unidad de Medida y Actualización

(UMA). Recuperado 14 de marzo de 2019, de <https://www.inegi.org.mx/temas/uma/>.

Jaramillo, M. R. S. (2014). Diferentes Miradas Sobre la Sociedad Por Acciones Simplificada

(SAS). Recuperado 13 de junio de 2018, de

<http://www.sabercienciaylibertad.com/ojs/index.php/scyl/article/viewFile/6/6>.

Kohler, E. L. (2019). Diccionario para contadores.

León, T. S. H. (2016). Las Sociedades por Acciones Simplificadas en México. Recuperado 4 de

abril de 2018, de [http://www.edkpublicaciones.com/up/index.php/indice-7/las-](http://www.edkpublicaciones.com/up/index.php/indice-7/las-sociedades-por-acciones-simplificadas-en-mexico)

[sociedades-por-acciones-simplificadas-en-mexico](http://www.edkpublicaciones.com/up/index.php/indice-7/las-sociedades-por-acciones-simplificadas-en-mexico).

Luna, G. A. (2018). Estudio práctico del ISR de la SAS. México: Ediciones Fiscales ISEF, S. A.

Martínez, W. D. H. (2012). Los supuestos de aplicación del administrador de hecho: un análisis del caso español a propósito de la sociedad por acciones simplificada. *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, 14(2), 241-288. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=73329123009>.

Mis abogados .com. (2016). ¿Qué es una multa fiscal? | Mis Abogados México. Recuperado 19 de marzo de 2019, de <https://misabogados.com.mx/blog/que-es-una-multa-fiscal>.

Morales, S. Ma E. (2ª. ed.). (2007). *Contabilidad de sociedades*, México: offset Max S.A de C.V.

Moreira, M. E. (2003). ¿Qué es la sociedad? Recuperado 26 de octubre de 2018, de <http://www.biblioteca.org.ar/libros/89004.pdf>.

Moreno, F. J. (1995). *Contabilidad de sociedades*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Nieto, N. N., & Ramírez, I. E. (2010). Flexibilización societaria. Un acercamiento a la sociedad por acciones simplificada a partir de la intervención de la Superintendencia de Sociedades. *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, 40(112), 43-79. Recuperado de <https://revistas.upb.edu.co/index.php/derecho/article/view/1031>.

Norma de Información Financiera C-11 Capital contable. (2012). Recuperado 20 de junio de 2018, de https://www.cinif.org.mx/imagenes/archivos/comentarios/C-11/C_5_EArgil.pdf

Real Academia Española. (2019). Recuperado 19 de febrero de 2018, de <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=SjUIL8Z>.

Perdomo, M. A. (9ª. ed.). (1996). Contabilidad de sociedades mercantiles. México: Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V.

Reyes, V. F. (2011). Sociedad por acciones simplificadas: una alternativa útil para los empresarios latinoamericanos. *THĒMIS-Revista de Derecho*, 0(59), 73-87. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9096>.

Rodríguez, S. J. R., & Hernández, S. J. (2014). Las sociedades por acciones simplificadas entre la flexibilidad societaria y la formalización del emprendimiento empresarial. *Revista Virtual Universidad Católica del Norte*, (41), 123-136. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=194229980011>.

Ruiz, O. J. I. (2012). *Metodología de la investigación cualitativa*. Bilbao: Universidad de Deusto.

Secretaría de Economía. (2016). Secretaría de Economía. Recuperado 5 de junio de 2018, de <https://www.gob.mx/se>.

Secretaria de Hacienda y Crédito Público. (2019). Datos Abiertos de México - Padrón de contribuyentes. Recuperado 28 de abril de 2019, de <https://datos.gob.mx/busca/dataset/padron-de-contribuyentes>.

Semanario Judicial de la Federación. (2007). Recuperado 8 de marzo de 2019, de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/wfDetalleTesis.aspx?SN=1&Clase=DetalleTesisBL&ID=173334&Expresion=gastos%20estrictamente%20indispensables>.

Soto, F. M. (2ª. ed.). (2018). Sociedad por acciones simplificada, estrategia empresarial vanguardista. México: RR Servicios Editoriales.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2000). Dividendos. Recuperado 2 de mayo de 2019, de <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/914/914538.pdf>.

Tramhel, J. M. E. (2017). The Simplified Joint Stock Corporation: A New Structure for Doing Business in the Americas? *La sociedad por acciones simplificada: una nueva estructura para hacer negocios en las Américas.*, 24(35), 137-170.

<https://doi.org/10.18800/agenda.201701.008>.

Vásquez, E. M. (2014). La Sociedad Por Acciones Simplificada Como Herramienta De Planeación Sucesoral. *The simplified stock company (sociedad por acciones simplificada) as a means for estate planning.*, (51), 1-33. Recuperado de

[http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=zbh&AN=97368261&lang=es&site=ehost-live.](http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=zbh&AN=97368261&lang=es&site=ehost-live)