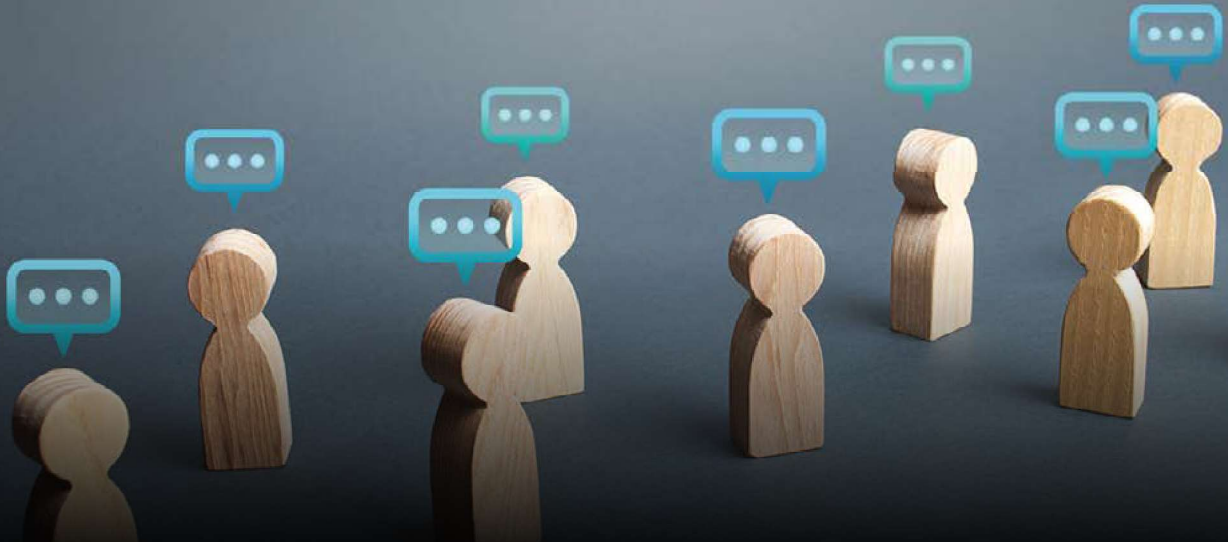


# La Sociedad Civil y el Régimen Simplificado de Confianza



**C.P.C. y Mtro. OCTAVIO PAREDES BALDERRAMA**  
 Miembro de la Comisión de Normas de Información Financiera del CCPEP  
 Socio director de Paredes Balderrama y Cía., S.C.

**C.P.C. y Dr. MIGUEL ÁNGEL GERVANTES PENAGOS**  
 Investigador Benemérita Universidad Autónoma de Puebla  
 Miembro de la Comisión de Desarrollo Profesional Continuo del IMCP  
 Socio director de Penagos Mendoza y Asociados, S.C.

**E**ste artículo analiza la naturaleza y finalidad jurídica de la Sociedad Civil (SC), con base en el contenido del Código Civil Federal (CCF), así como el tratamiento que, para efectos contributivos se establece en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en México, con el objeto de derivar conclusiones sobre la transparencia de este tipo societario considerado como personalista. Asimismo, valora las consideraciones que el Legislador en materia fiscal, tomó en cuenta para la SC y que tienen injerencia directa en la capacidad contributiva de esta, así como el impacto económico desfavorable para las personas morales de este tipo societario que, por sus ingresos acumulables, están obligadas a contribuir en el nuevo régimen simplificado de confianza vigente a partir del 1 de enero de 2022.

## El contrato de Sociedad Civil

La SC nace cuando dos o más personas unen sus esfuerzos o recursos para realizar un fin común, lícito, preponderantemente económico y que no constituya especulación comercial. El nacimiento de una CV se da mediante la firma de un contrato por escrito que obliga a sus partes integrantes, en los términos que acuerden para tal efecto, al adquirir la calidad de socios de la sociedad que constituyen (CCF, artículos 2688, 2690 y 2692).

El contrato de CV debe inscribirse en el Registro de Sociedades Civiles (CCF, artículo 2694), de lo cual se desprende que debe elevarse a escritura pública; además, el CCF señala también que en caso de aportaciones en bienes cuya enajenación requiera ser elevada a escritura pública, el contrato de sociedad también se hará constar ese tipo de escritura (CCF, artículo 2690).

Cierta corriente doctrinal acepta la participación de personas morales como partes de una sociedad civil, atendiendo a que la ley no impide su participación. Tan es así que muchas de las escrituras constitutivas de muchas personas morales, en su objeto social, permiten la posibilidad de formar parte de otras sociedades mercantiles, sociedades o asociaciones civiles (Domínguez y Reséndiz, 1998).

Sin embargo, debe precisarse que el CCF establece que el contrato de sociedad civil debe contener los nombres y apellidos de los otorgantes que son capaces de obligarse; la razón social; el objeto de la sociedad; el importe del capital social y la aportación con que cada socio debe contribuir (CCF, artículo 2693). En consecuencia, al exigir que el contrato contenga los nombres y apellidos de las personas contratantes, es innegable que se está refiriendo a los atributos de las personas físicas, que sirven como un signo de identidad de este tipo societario, para distinguirla de todas las demás, permitiendo atribuirle una o varias relaciones jurídicas, conjunto de facultades, deberes, derechos y obligaciones, exteriorizadas en el campo del Derecho.

Por otro lado, el nombre y apellidos son un indicador del estado de familia o filiación del individuo, es decir, de la persona física como miembro de un grupo familiar; así, el artículo 58 del CCF establece que, con relación al levantamiento del acta de nacimiento, contendrá, entre otros elementos, el nombre y apellidos del nacido, por lo que, en este sentido, se puede afirmar que, al referirse el CCF al nombre y apellidos como un elemento del contrato de sociedad civil, y siendo este elemento un atributo de las personas físicas, la sociedad civil se constituye, fundamentalmente, con individuos naturales.

Cabe destacar que la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) señala que el acta o póliza constitutiva de las sociedades mercantiles, deberá incluir el nombre de los socios que constituirán a la sociedad, distinguiendo el nombre de las personas físicas o morales que participarán como socios, distinción que no hace el CCF por ser innecesaria.

### Otros elementos del contrato de la Sociedad Civil

En cuanto a la razón social, el CCF solamente señala el término sin definirlo, sin embargo, además de tratarse de una definición mercantil, la LGSM indica que la razón social se formará con el nombre de uno o varios de los socios, al referirse tanto a la sociedad en nombre colectivo (LGSM, artículo 27), como a la sociedad en comandita simple respecto de los socios comanditados (LGSM, artículos 51 y 52). Asimismo, queda como opción para la sociedad de

responsabilidad limitada, la cual puede tener denominación o razón social (LGSM, artículo 59).

Aunado a lo anterior, con una clasificación doctrinal las sociedades civiles son consideradas sociedades personalistas, porque se constituyen bajo una razón social implicando una responsabilidad directa y personalísima de sus socios respecto de los actos celebrados por dicha sociedad. Por ello, en estricto apego a su esencia jurídica y su razón legislativa, no sería congruente la existencia de sociedades civiles con socios personas morales y sería lógica y jurídicamente imprudente; no obstante, esta práctica se ha dado y hay quien afirma que sí es admisible, como se señaló con antelación.

Es importante destacar que, para efectos de la responsabilidad de los socios, tomando en consideración su nombre y apellidos, el CCF en su artículo 2704 señala que las obligaciones sociales estarán garantizadas subsidiariamente por la responsabilidad ilimitada y solidaria de los socios que administren; en tanto que los demás socios, salvo convenio en contrario, solo estarán obligados con su aportación. Por otro lado, la LGSM regula la responsabilidad de los socios de la sociedad en nombre colectivo, en comandita simple y de responsabilidad limitada, en sus artículos 25, 26, 28, 51, 53, 55 y 58, con ciertas particularidades, pero donde también se cuenta la solidaridad, subsidiaridad como elementos clave.

El objeto social de la SC debe ser un acto lícito preponderantemente económico y que no constituya especulación comercial. La preponderancia es definida como aquello que prevalece o predomina sobre otros hechos o cosas, así por ejemplo, una sociedad civil de abogados que ofrece sus servicios de defensa y consultoría legal en diversas ramas del Derecho, concentrará sus esfuerzos en realizar o materializar dichos servicios; o una SC de médicos que unen sus diversas especialidades para ofrecer el servicio de consulta y tratamiento a sus pacientes potenciales, se dedicará esencialmente a brindar diagnóstico y prescripción.

Por otro lado, el objeto es económico porque, como se señaló en los ejemplos anteriores, tanto los abogados como los médicos buscan obtener un beneficio económico esencialmente en dinero como retribución de los servicios que ofrecen, beneficio que les permitirá sufragar los gastos de operación que tengan en su sociedad, así como los emolumentos que requieran para su manutención y la de sus familias. Ahora bien, el CCF señala expresamente que el objeto social no debe constituir una especulación comercial porque, de darse, la sociedad en cuestión transmutaría en mercantil y se regularía con el Código de Comercio (CC, artículo 2695).

Esencialmente, la especulación comercial es la operación que consiste en comprar un bien a un costo, pero cuyo precio se espera que suba en el tiempo, con el único fin de venderlo en el momento oportuno, para así obtener un beneficio; es decir, se apuesta a que el precio suba —como en el mercado accionario o mediante la oferta de un producto en el mercado de consumo—, con el riesgo inherente que ello no ocurra. De este modo, los tribunales han acordado que la especulación es “la ganancia, beneficio o lucro que se sigue de una actividad” (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Contradicción de tesis 233/2009).

La naturaleza o esencia de la preponderancia económica difiere totalmente de la que corresponde a la especulación comercial, porque la sociedad civil, por medio de la calidad de los servicios prestados por sus socios, buscará el beneficio económico, el cual crecerá dependiendo de la capacidad profesional o preparación de estos, sin que exista especulación alguna de carácter comercial. Esto no es así en el caso de la sociedad mercantil, en la cual se busca la especulación para el beneficio de los socios capitalistas, quienes normalmente no participan en las operaciones de la sociedad y esperan hasta el balance anual para revisar y aprobar las utilidades o pérdidas habidas en el ejercicio social, decretar dividendos o, en su caso, restituir las pérdidas (LGSM, artículos 16, 17, 18 y 19).

Ahora bien, el capital de una SC está conformado por partes sociales, dado el carácter personalista de esta. Los socios pueden aportar una cantidad de dinero, bienes o su industria (CCF, artículo 2689), aportación que deberá quedar plasmada en el contrato social donde se indique la parte con que cada socio contribuyó (CCF, artículo 2693). Sin embargo, legalmente no se establece un monto mínimo en dinero para la constitución de la sociedad y queda la opción de que los socios contribuyan en efectivo, bienes o industria, por lo que no necesariamente debe existir una aportación pecuniaria y no por ello no existir el capital social. A los bienes o industria aportados se les asignará un valor económico que se impactará dentro del importe del capital social; decisión que corresponde a los socios quienes podrán constituir la sin aportar más que su industria y quienes definirán cómo repartirán los emolumentos por el desempeño de sus funciones dentro la SC.

### Administración de la SC

Los socios serán quienes administrarán la sociedad con la posibilidad de que exista más de un socio administrador. Los socios administradores pueden ejercitar las acciones que consideren pertinentes; pero al no designarse a un socio o socios como administradores, todos los socios podrán ejercer la

administración de la sociedad. Las funciones del socio o socios administradores previstas en el contrato constitutivo de la SC, solamente se podrán revocar con el consentimiento de todos los socios; en tanto que los socios nombrados como administradores, ya constituida la sociedad, son revocables por mayoría de votos (CCF, artículos 2709, 2711, 2713, 2714, 2715 y 2719).

Los socios administradores ejercerán las facultades que fueren necesarias al giro y desarrollo de los negocios que formen el objeto de la sociedad; pero, salvo convenio en contrario, necesitan autorización expresa de los otros socios para enajenar los bienes de la sociedad —si esta no se ha constituido con ese objeto—, hipotecarlas o gravarlas con cualquier otro derecho real, así como tomar capitales prestados (CCF, artículo 2712).

En cualquier tiempo los socios podrán pedir al socio o socios administradores, los libros y documentación para revisar el estado de los negocios sociales, con independencia de la obligación que establece el mismo CCF para aquellos, de rendir cuentas a los socios que no administran la sociedad, aun cuando no se haya estipulado una periodicidad dentro del contrato constitutivo de la sociedad para tal efecto (CCF, artículos 2710 y 2718).

Asimismo, bajo ciertas condicionantes o limitantes, prácticamente todos los socios responden por los negocios celebrados por la SC con terceros, aunque los socios administradores serán responsables por los perjuicios causados por las obligaciones contraídas sin aprobación de la minoría o con desconocimiento de esta (CCF, artículos 2716 y 2717).

### El ISR y la Sociedad Civil

Con base en el primero y segundo párrafos del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) las sociedades civiles se incluyen dentro del concepto de persona moral, en tanto que sus partes sociales se previenen dentro del concepto de acciones.

El artículo 14, segundo párrafo, fracción I de la LISR, prevé el procedimiento para la determinación del coeficiente de utilidad aplicable en la determinación de la utilidad fiscal base del pago provisional de que se trate. Señala que:

[..]

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal, según corresponda, el monto de los anticipos y rendimientos que, en su

caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.

Dentro del mismo artículo 14 de la LISR, que define el procedimiento para determinar la utilidad fiscal para efectos de la determinación del pago provisional de que se trate, en su fracción II inciso a), segundo párrafo establece que:

[...]

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley, disminuirán la utilidad fiscal con el importe de los anticipos y rendimientos que las mismas distribuyan a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago. Se deberá expedir comprobante fiscal en el que conste el monto de los anticipos y rendimientos distribuidos, así como el impuesto retenido.

En cuanto a la acumulación del ingreso, la fracción I, último párrafo del artículo 17 de la LISR, señala que los ingresos de las sociedades civiles se acumularán hasta que se cobre la contraprestación. En tanto que el artículo 25, fracción IX de la LISR señala que:

[...]

El contribuyente podrá efectuar la deducción de 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.

A su vez, la fracción II del artículo 94 de la LISR indica que los anticipos que reciban los miembros de SC se asimilan a salarios.

### Transparencia y capacidad contributiva de la SC mediante sus socios

Como se ha observado, la SC acumulará sus ingresos hasta el momento en que efectivamente los cobre, esto es así, porque el legislador, consciente de que se trata de una sociedad personalista cuyos integrantes requieren cobrar una contraprestación por sus servicios —entre otras razones para su manutención— le otorga un tratamiento especial a la acumulación fiscal de los ingresos societarios.

Una segunda consideración se aprecia en la mecánica de cálculo de los pagos provisionales que, al

determinar el coeficiente de utilidad que se aplicará a los ingresos acumulables en términos del párrafo anterior, no se calcula como lo determinaría una sociedad mercantil —simplemente dividiendo su utilidad fiscal del ejercicio con base en el cual se determina el referido coeficiente, entre los ingresos nominales devengados del mismo ejercicio— que refleja el porcentaje de utilidad fiscal que cada peso de ingreso acumulable contiene.

Por la mecánica, el Legislador asume que, si la situación de negocio no cambia de manera substancial en el ejercicio fiscal en el que se aplicará el coeficiente de utilidad así determinado, la sociedad mercantil mostrará una generación de riqueza cercana a la del ejercicio del cual se derivó el coeficiente y tendrá una capacidad contributiva similar.

En este procedimiento el Legislador no toma en consideración si los socios o accionistas de la sociedad mercantil, han decidido o decidirán decretar dividendos en el ejercicio en el que se aplicará el coeficiente de utilidad. Esto es así, porque lo que se pretende gravar es la generación de riqueza de la persona moral de naturaleza mercantil, con independencia de que posteriormente los socios la distribuyan vía dividendo, con el tratamiento específico para que la sociedad pague o no el ISR corporativo.

Sin embargo, en el caso de la SC, para determinar el coeficiente de utilidad, a la utilidad que se dividirá entre los ingresos nominales —efectivamente cobrados— se les debe agregar los anticipos que recibieron los miembros de este tipo societario, con la finalidad de obtener un coeficiente que refleje la riqueza que se generó en el ejercicio por el cual se determina, coeficiente que normalmente es substancialmente mayor al de las sociedades mercantiles, pues denota el porcentaje de utilidad de cada peso cobrado por la sociedad incluyendo la parte que fue tomada por los socios como emolumento por las actividades o servicios que desarrollaron —por medio de la sociedad— en beneficio de sus clientes, además de que, sin generalizar, los costos y gastos de operación de las sociedades civiles son significativamente menores a las de las sociedades mercantiles.

La tercera consideración se centra en que la SC, de acuerdo con su naturaleza y objeto jurídico, es una sociedad de personas cuya característica jurídica ha sido reconocida por el Legislador, al implantar un mecanismo que permite que los anticipos a los miembros de la SC sean una deducción fiscal y, adicionalmente, permite disminuir de la utilidad fiscal determinada para efectos del pago provisional del ISR, minimizándola o llevándola prácticamente



a cero. Por otro lado, dichos anticipos para cada uno de los socios son gravados con la figura de asimilados a salarios considerada en la LISR, gravando, en consecuencia, la riqueza real que el socio obtuvo por su esfuerzo en el desarrollo de su actividad preponderantemente económica, usualmente de carácter profesional. Dicha riqueza refleja la verdadera capacidad contributiva del socio de que se trate, no así de la SC en la que participa.

Para ilustrar lo anterior supongamos una SC conformada por cinco abogados que, en enero de 2022, cobró \$520,833.00 por servicios prestados, tuvo gastos de operación deducibles por \$200,000.00 y tiene un coeficiente de utilidad para pagos provisionales de 0.60 o 60%, por lo que la utilidad fiscal determinada para ese mes es de \$312,500.00. Sin embargo, al tratarse de una SC, los socios se asignaron emolumentos por el mismo monto de la utilidad fiscal, abatiéndola en su totalidad, recibiendo cada uno de ellos \$62,500.00 de los que se retendrá por concepto de ISR una cantidad de \$15,071.00 per cápita, dando un total de retención de esa contribución —por los cinco socios— de \$75,355.00.

Con los mismos datos, si se tratara de una sociedad mercantil, el monto del pago provisional de ISR sería de \$93,749.94 [ $\$520,833.00 \times 0.60 \times 30\%$ ]; sin embargo, con el procedimiento permitido a la SC, se arroja una diferencia financiera de la retención del ISR a los cinco abogados, respecto del pago provisional de la sociedad mercantil de \$18,394.94 [ $\$93,749.94 - \$75,355.00$ ] que representa una disminución de 24.41%, que es substancialmente menor.

En un análisis de impacto porcentual, los \$93,749.94 que derivan de aplicar la tasa de 30% a la utilidad fiscal determinada para el pago provisional a que se refiere el párrafo anterior, representan 18% de los ingresos cobrados en enero, en contraposición a los \$75,355.00 correspondientes al total de la retención del ISR de los cinco socios, que representan 14.47% de los ingresos.

### **Impacto del Régimen Simplificado de Confianza para la Sociedad Civil**

El régimen simplificado de confianza elimina la deducción de los anticipos a miembros de las sociedades civiles.

Al ser un régimen con base en flujos de efectivo (ingresos y deducciones), la diferencia líquida de los ingresos cobrados menos las erogaciones —que por supuesto sean deducibles— pagará la tasa de 30% por concepto de pago provisional.

De este modo, de acuerdo con el régimen en comento, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades a sus socios, accionistas o integrantes, estarán atentos a lo dispuesto en el artículo 140 de la LISR que establece, en su segundo párrafo, la obligación de retener 10% sobre el dividendo distribuido, como pago definitivo.

Para poder dimensionar el impacto de estas tres consideraciones, sirva utilizar el ejemplo ya señalado: la sociedad de abogados que cobró en enero de 2022 la cantidad de \$520,833.00 por concepto de servicios prestados, tuvo gastos de operación deducibles por \$200,000.00 y cuyos socios se asignaron un total de \$312,500.00 por concepto de emolumentos. Asumiendo que al inicio del ejercicio no existía saldo en el banco de la SC, el remanente líquido al final del mes es de \$8,333.00

[\$520,833.00 - \$200,000.00 - \$312,500.00]; pero al no ser permitido deducir los anticipos que los socios obtuvieron vía emolumentos, estos se deberán sumar al saldo líquido que quedó al final del mes, lo que arroja un total de \$320,833.00 que será la base sobre la que se determinará el pago provisional de enero a la tasa de 30%, que da un total de \$96,249.90 [\$320,833.00 x 30%].

Adicionalmente, como lo señala el régimen simplificado de confianza de personas morales, y concediendo que los anticipos a los miembros de las SC se considerarán dividendos, la sociedad civil deberá retener 10% de ISR sobre dichos anticipos, lo que equivale a \$31,250.00 [\$312,500.00 x 10%] que, adicionado al monto del pago provisional a que hace referencia el párrafo anterior y las retenciones efectuadas a los socios vía asimilados a salarios, dan un total de \$202,854.90 [\$31,250.00 + \$96,249.90 + \$75,355.00] que representa 39.95% de los ingresos cobrados; por otro lado, cada socio absorbe una quinta parte del total del ISR enterado \$40,570.98 [\$202,854.90/5] que representa 64.91% del anticipo que se asignó.

## Conclusión

El régimen simplificado de confianza de personas morales, para el caso de las sociedades civiles que deban tributar en él, desprecia la naturaleza y objeto jurídico de este tipo societario, constituido normalmente por profesionales que unifican esfuerzos para desarrollar su actividad social, lo que violenta el principio constitucional de equidad, al tratarlas de manera desigual respecto de aquellas sociedades civiles que —en virtud del volumen de sus ingresos— pueden continuar tributando en el régimen general de ley para personas morales contenido en el Título II de la LISR.

El régimen en cuestión, al no permitir la deducción de los anticipos a miembros de las sociedades civiles dentro de la mecánica de cálculo del pago provisional y anual del ISR, distorsiona la capacidad contributiva de este tipo de sociedades, sobreestimándola, violentando el principio constitucional de proporcionalidad respecto de los socios que las integran.

Bajo el diseño tributario de este régimen, las sociedades civiles (y las demás personas morales) que tributen en él, difícilmente podrán generar reservas líquidas para reinvertirlas, pues estas estarán gravadas a 30%.

La iniciativa de la LISR justificó el nacimiento del régimen simplificado de confianza para mitigar la afectación que sufrió un gran número de PyMES por la pandemia del SARS-CoV-2, lo que constituiría, en términos de la visión del Ejecutivo, un régimen que apoyaría y estimularía el desarrollo económico y que beneficiaría a las personas morales, sin embargo, respecto de las sociedades civiles, no se aprecia así. [🔗](#)

## Referencias

*Código Civil Federal*. (2022).

Domínguez, J. y Reséndiz, C. (1998). *Sociedades y asociaciones civiles*, México: Ediciones Fiscales ISEF.

*Ley del Impuesto Sobre la Renta*. (2022).

*Ley General de Sociedades Mercantiles*. (2022).

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2010), registro 163927, Pleno, Novena Época, tesis: P. XXX-VI/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXXII, agosto, p. 245.