



Nuevo Criterio No Vinculativo – Incentivos a trabajadores, socios o accionistas (Pagos Exentos)

Estimados clientes y amigos:

El 5 de enero de 2024 fueron publicado mediante el Diario Oficial de la Federación los “Anexos 3 y 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2024, el 29 de diciembre de 2023.”, mediante el cual se promulgó el criterio 43/ISR/NV que señala a la letra lo siguiente:

“Cantidades entregadas a trabajadores, socios o accionistas por concepto de incentivos laborales, bonos, comisiones o compensaciones complementarias por invención, primas o cualquier otro concepto similar, pagadas a través de terceros. No tienen el tratamiento de ingresos exentos, ni las cantidades pagadas a los terceros son deducibles, ni es acreditable el IVA que se traslade por dichos pagos.”

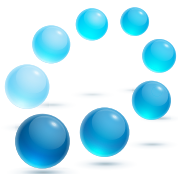
El artículo 1o., fracción I de la Ley del ISR, señala que las personas físicas y las morales residentes en el país están obligadas al pago del ISR, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

El artículo 90 de la citada Ley, dispone que están obligadas al pago del impuesto establecido en el Título IV de dicha Ley, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos del referido Título se señale, en crédito, en servicios en los casos que señale la Ley del ISR, o de cualquier otro tipo.

Por su parte, el artículo 94, primer párrafo de la Ley del ISR, señala que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral, así mismo, precisa diversos conceptos que se asimilan a dichos ingresos.

Al respecto, el artículo 96, primer párrafo de la mencionada Ley, indica que quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Título IV, Capítulo I de la Ley del ISR, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

Por otro lado, el artículo 93 de la multicitada Ley, establece que no se pagará el ISR por la obtención de los ingresos señalados en dicho artículo, es decir, de manera restrictiva, solamente los ingresos que dicho numeral señala, no serán sujetos al pago del ISR.



El artículo 140 de la Ley del ISR, dispone que las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Al respecto, el artículo 10, primer párrafo de la referida Ley, establece que, las personas morales que distribuyan dividendos, deberán calcular y enterar el ISR que corresponda a los mismos, mientras que el tercer párrafo de dicho artículo, señala que no se estará obligado al pago del ISR cuando los dividendos provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta.

El artículo 25 de la Ley del ISR, establece las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes personas morales y el artículo 27 de la citada Ley, señala los requisitos que deberán reunir las deducciones autorizadas, precisando en su fracción I, que estas deberán ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Bajo ese contexto, **e ha detectado que algunos contribuyentes personas morales, utilizan a asociaciones civiles o alguna otra forma de sociedad o asociación, para efectuar el pago de cantidades a sus trabajadores, o bien, a sus socios o accionistas, bajo conceptos tales como incentivos laborales, bonos, comisiones, compensaciones complementarias por invención, otras compensaciones laborales, primas o algún otro concepto similar, de conformidad con los artículos 153-J, fracción IX y 163, fracción II de la Ley Federal del Trabajo, sin efectuar la retención y entero a que están obligados las personas que realicen dichos pagos (aun por medio de terceros contratados para tal efecto), conforme a los artículos 10 y 96 de la Ley del ISR.**

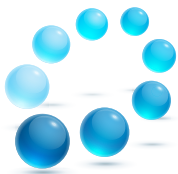
Bajo tal esquema, los trabajadores, socios o accionistas de la empresa contratante, reciben recursos económicos y un CFDI por conceptos tales como compensación laboral conforme a la Ley Federal del Trabajo, compensación complementaria u otro nombre similar, sin que dicha persona moral contratante considere esos recursos para sus trabajadores, o bien, sus socios o accionistas, como ingresos por sueldos o salarios, ingresos asimilados a salarios, o bien, pago de dividendos, según corresponda, en consecuencia, no los consideran sujetos al pago del ISR, lo cual es incorrecto, pues si bien los conceptos antes señalados pueden ser otorgados por el patrón en beneficio de sus trabajadores o socios o accionistas, de conformidad con las leyes laborales, lo cierto es que solamente la Ley del ISR reconoce aquellos ingresos por los cuales no se está obligado al pago del impuesto, en términos del artículo 93 de dicha Ley.



En efecto, en materia fiscal, la situación jurídica o de hecho prevista en la Ley del ISR para configurar la obligación de pago de dicho impuesto, de conformidad con el Título IV de la citada Ley, es amplia, toda vez que, el artículo 94, primer párrafo de la Ley del ISR, al disponer: "... y demás prestaciones que deriven de una relación laboral ...", abarcó cualquier concepto, con independencia de que dicho recurso corresponda o no a cualquier otra figura o devenga de cualquier otra obligación prevista en una ley de otra materia, como lo es la materia laboral, pues donde la ley no distingue, no es dable distinguir, razón por la cual, aunque los recursos económicos entregados a las personas físicas, incluso a través de asociaciones o sociedades, llegaran a corresponder a programas de capacitación y adiestramiento con el objeto de incrementar la productividad, o a una indemnización complementaria por una invención, ello no significa que se deban considerar como ingresos exentos para las personas físicas, puesto que, los ingresos por los cuales no se estará obligado al pago del ISR, se encuentran señalados de forma restrictiva en el artículo 93 de la citada Ley.

En ese tenor, el pago que realice un patrón a sus trabajadores o socios o accionistas, por concepto de incentivos laborales, bonos, comisiones, compensaciones complementarias, primas o algún otro similar, incluso a través de asociaciones o sociedades, debe tener el tratamiento de un ingreso gravado para la determinación del ISR. De manera que, las personas que efectúen dichos pagos (incluso, a través de terceros contratados para tal efecto) están obligadas a efectuar la retención y entero del impuesto, en términos de los artículos 10 y 96 de la Ley del ISR.

Adicional al esquema señalado con anterioridad, los referidos empleadores también efectúan la deducción de los pagos realizados a dichas sociedades o asociaciones en la determinación de su ISR y, en su caso, llevan a cabo el acreditamiento del IVA que les trasladan las citadas sociedades o asociaciones; sin embargo, los gastos que pudieran generarse por esa "administración" no constituyen deducciones autorizadas para efectos del ISR, toda vez que no cumplen con lo establecido en el artículo 27, fracción I de la citada Ley, por no tratarse de erogaciones estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, así mismo, tampoco el IVA que en su caso les haya sido trasladado por dichas sociedades o asociaciones se considerará acreditable al no cumplir con el requisito del artículo 5o., fracción I, de la Ley del IVA por no corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación.



Por lo anterior, se considera que **realizan una práctica fiscal indebida:**

- I. Los contribuyentes que para efectos del ISR, realicen pagos a sus trabajadores, socios o accionistas, incluso a través de asociaciones o sociedades, por concepto de incentivos laborales, bonos, comisiones, compensaciones complementarias por invención, primas o algún otro concepto similar, otorgándoles el tratamiento fiscal de ingresos exentos, cuando en realidad se trata de ingresos por sueldos, salarios, ingresos asimilados o pago de dividendos.
- II. Quienes omitan efectuar la retención y el entero del ISR por concepto de sueldos, salarios, ingresos asimilados a salarios o dividendos, según corresponda, por las cantidades que entreguen a sus trabajadores, socios o accionistas, incluso a través de asociaciones o sociedades, en los términos de la fracción anterior.
- III. Las personas físicas que reciban los pagos a que se refiere la fracción I, y no consideren dichos recursos recibidos como ingresos acumulables para efecto del ISR.
- IV. Quienes efectúen la deducción de los pagos realizados a asociaciones civiles o alguna otra forma de sociedad o asociación, para que estas a su vez realicen pagos de incentivos laborales, bonos, comisiones, compensaciones complementarias por invención, compensaciones laborales, primas o algún otro concepto similar a dichos trabajadores, socios o accionistas.
- V. Quienes efectúen el acreditamiento del IVA, que corresponda a los pagos realizados en los términos de la fracción anterior.
- VI. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.”

Dicho criterio no vinculativo 43/ISR/NV, emitido por el SAT, establece en resumen lo siguiente:

Se ha identificado que **los contribuyentes realizan pagos por medio de otra entidad**, bajo los siguientes conceptos:

-**Pago de incentivos, bonos o comisiones** derivados de la contribución de los trabajadores a la elevación de la **productividad** que se acuerde con los sindicatos y los trabajadores, a que se refiere el artículo 153-J, fracción IX, de la LFT.

-Trabajos de **investigación o de perfeccionamiento de los procedimientos corporativos**, respecto de la invención y el derecho a la explotación de la patente, a que se refiere el artículo 163, fracción II, de la LFT.



En ese sentido, los trabajadores, socios o accionistas, reciben recursos económicos y un CFDI por conceptos tales como:

- Compensación laboral conforme a la Ley Federal de Trabajo.
- Compensación complementaria por invención.
- Cualquier otro nombre similar.

Al ser pagados mediante una persona moral distinta a la contratante original, **los trabajadores, socios o accionistas, no los consideran sujetos al pago del ISR y por no tratarse específicamente de pagos realizados bajo los siguientes conceptos:**

- Sueldos o salarios.
- Asimilados a Salarios.
- Pago de dividendos.

El criterio en estudio establece que, **dichos pagos no deben ser considerados como ingresos exentos para las personas físicas**, toda vez que, los ingresos por los cuales no se está obligado al pago del ISR, se consagran en el artículo 93 de LISR.

En ese mismo sentido, las empresas que realicen dichos pagos, y al tratarse de que no son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, los mismos **deben de sujetarse al tratamiento fiscal** como sigue:

- No es deducción autorizada por no cumplir con el requisito del artículo 27, fracción I de LISR.
- No es acreditable el IVA pagado no cumplir con el requisito del artículo 5o., fracción I, de la LIVA.

En conclusión, se precisa que dichas operaciones son consideradas como una práctica fiscal indebida, toda vez que son emitidas bajo el artículo 33, fracción I, inciso h) del Código Fiscal de la Federación; que si bien es cierto, no son vinculativas ni estrictas fiscalmente, la autoridad hacendaria pudiera adoptar dicho criterio para **no considerar la deducción para efectos de ISR y no acreditable para IVA.**

Por tanto, en Grupo Asesores en Negocios, te podemos asesorar, si tienes alguna duda al respecto, favor de contactar a: rodrigo.rosales@taxadvisors.com.mx.