

Remuneraciones a los socios/accionistas y su relación con el criterio no vinculativo 43/ISR/NV

Uno de los temas que generan mayor interés entre los contribuyentes, especialmente en las personas físicas, es el del régimen de dividendos y su correcto tratamiento fiscal, ya que estos conllevan obligaciones de retención y declaración para quienes realizan dichos pagos. Si bien no se ha anunciado algún tipo de impuesto adicional aplicable a dicho régimen, la autoridad tributaria ha manifestado su interés respecto al tema a través del criterio no vinculativo 43/ISR/NV,¹ por ello es importante revisar las implicaciones de dicho criterio, así como los fundamentos jurídicos que lo respaldan

¹ Publicado en el DOF del 5 de enero de 2024, mediante el anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2024



Lic. Alma Valencia
Arroyo, Gerente del
Área de Impuestos y
Precios de Transferencia
de Vanegas y Cía.



L.C. Paulina Valeria López
Fuentes, Staff de Impuestos
de Vanegas y Cía.

INTRODUCCIÓN

Emprender un negocio implica esfuerzo y dedicación para que prospere en un ambiente empresarial complejo y competitivo; sin embargo, los socios o accionistas esperan beneficios económicos en el mediano plazo, con el propósito de que estos le permitan una independencia financiera.

En la actualidad, los socios o accionistas, ya sean personas físicas o morales, se retribuyen con las utilidades que se generan al interior de una organización y, como señala la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), la distribución de utilidades solo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen.

Para 2024, se dio a conocer un nuevo criterio no vinculativo 43/ISR/NV, el cual señala que las 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 impuesto al valor agregado (IVA) que se traslade por dichos pagos.

Si bien es cierto que los socios, como resultado de la operación de una entidad, puede percibir cantidades por concepto de emolumentos,² dividendos o por reducción de capital, también es verdad que su tratamiento fiscal es distinto según el concepto por el cual se le retribuya.

En este sentido, el propósito del presente trabajo es analizar lo señalado por el criterio no vinculativo e identificar su impacto en materia del impuesto sobre la renta (ISR) y del IVA, respectivamente.

ANÁLISIS

Desde 2006,³ se incorporó el inciso h) en la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual señala lo siguiente:

Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

l. ...

h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

...

En este orden de ideas, a través del anexo 3 de la RM se da a conocer la compilación de criterios no vinculativos fiscales, los cuales se han denominado como “prácticas fiscales indebidas”, ya que así se menciona al final de cada criterio.

El citado anexo 3 se encuentra dividido en siete fracciones, las cuales están ordenadas por las principales disposiciones en materia de impuestos federales. El caso que nos ocupa se encuentra en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), concretamente

² Diccionario de la Real Academia Española. 22a. ed. Tomo I. Editorial Espasa Calpe. Madrid, España. 2001, p. 883: *Emolumento*. (Del lat. *emolumentum*, *utilidad*, *retribución*). Remuneración adicional que corresponde a un cargo o empleo.

³ Publicación en el DOF del 28 de junio de 2006

... solamente la Ley del ISR reconoce aquellos ingresos por los cuales no se está obligado al pago del impuesto...

en el numeral 43, el cual fue adicionado para este ejercicio 2024.

Impacto económico actual en la retribución de los socios

De acuerdo con el Ejecutivo en la exposición de motivos de la Reforma a la LISR de 2014,⁴ se estableció una carga tributaria adicional del 10% a la distribución de dividendos, buscando homologar el tratamiento fiscal en México respecto a otros países de la región, ya que la suma de las tasas del ISR corporativo y el impuesto sobre dividendos, aun considerando los acreditamientos permitidos, resultaban en tasas efectivas por debajo a otros países.

92

Con dicha propuesta también se pretendía incentivar a las empresas para que reinvirtieran parte de sus utilidades, pues, al no existir un aumento en la tasa del ISR, se iba a permitir diferir el monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyeran los dividendos.

Adicionalmente, tratándose de personas físicas, no hay que olvidar que el ingreso que se perciba por concepto de dividendos deberá acumularse en la declaración anual del ejercicio de que se trate, pudiendo acreditar el ISR correspondiente; sin embargo,

dependiendo del monto, en la mayoría de los casos se estaría pagando a la tasa del 35% (que es la máxima aplicable al excedente del límite inferior establecida en la tarifa anual del artículo 152 de la LISR). Lo anterior, aunado al 10% adicional ya señalado, se traduce en un 45% en términos generales.

Criterio no vinculativo 43/ISR

Consideramos conveniente citar únicamente aquellos párrafos del criterio no vinculativo que la autoridad fiscal ha observado respecto de las cantidades entregadas a trabajadores, socios o accionistas, como sigue:

...

Bajo tal esquema, los trabajadores, socios o accionistas de la empresa contratante, reciben recursos económicos y un CFDI⁵ por conceptos tales como compensación laboral conforme a la Ley Federal del Trabajo,⁶ 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

⁴ Congreso de la Unión. LXII Legislatura. "Exposición de motivos Ley del Impuesto Sobre la Renta". *Gaceta Parlamentaria* (3857-C). México. 8 de septiembre de 2013. Véase en: <http://gaceta.diputados.gob.mx>

⁵ Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica

⁶ LFT

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, asimismo, 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.

...

Como se puede observar, la autoridad fiscal ha identificado que empresas o empleadores realizan pagos a favor de sus socios accionistas o trabajadores, respectivamente, cuyo tratamiento fiscal para las personas físicas es de no acumulación y en consecuencia no objeto de retención del ISR; no obstante, ya sea de forma directa o a través de un tercero, la transacción es considerada deducible y, según sea el caso, el IVA acreditable cuando se realiza por medio del tercero.

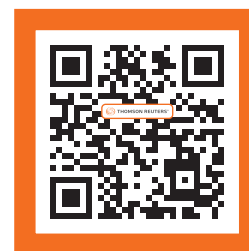
Consideramos que el criterio atiende al abuso que se tiene a través de dichos esquemas u operaciones para la obtención de beneficios fiscales en favor del socio accionista o de los trabajadores; ya vivimos la fiscalización que se realizó en su momento a las sociedades cooperativas, a los sindicatos, a los pagos por concepto de asimilables a sueldos y salarios, derechos de autor, etcétera.

CONCLUSIONES

La transmisión de recursos de las sociedades a sus dueños siempre ha sido una disyuntiva, dado que la distribución de recursos debe hacerse dentro de un esquema que genere la menor carga fiscal posible, pero también con el menor riesgo impositivo, por lo que existen factores que debemos considerar a la hora de cumplir con las obligaciones de retención y entero del impuesto correspondiente.

Para aquellos contribuyentes que, obligados a dictaminar sus estados financieros, deberán reportar no solo este criterio, sino todos aquellos que observe el auditor de conformidad con el artículo 52, fracción III, del CFF y la regla 2.10.15., fracción XV, de la RM.

Para acceder al artículo 52 del CFF, escanee el código QR





Para acceder a la regla
2.10.15. de la RM para 2024,
escanee el código QR



Tampoco podemos negar que este criterio surge como respuesta a la detección de prácticas indebidas por parte de algunas empresas que utilizaban asociaciones civiles o sociedades mercantiles para efectuar pagos bajo diversos conceptos, omitiendo las retenciones y enteros del ISR, así como

la incorrecta deducción de estos pagos y el acreditamiento del IVA.

La retribución a los socios accionistas deberá evaluarse detenidamente para la toma de decisiones de cada caso particular, en aras de reconocer el esfuerzo y dedicación de su participación en beneficio de la entidad en la que fungen como socios.

Finalmente y no menos importante, en el caso de las retribuciones a los trabajadores valdría la pena explorar, por parte de la autoridad fiscal, la posibilidad que pudieran tener estos para deducir los gastos por concepto de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a casa habitación, ampliar el porcentaje de deducción anual o incluso incrementar algunos límites que hoy se tienen en las deducciones personales, permitiendo con ello un efecto multiplicador en el consumo y la activación de diversos sectores de la economía. •