

Directores, administradores y gerentes generales

Aspectos fiscales y de seguridad social

Mtro. y E.F. Juan Carlos Victorio Domínguez

Introducción

Una de las deducciones autorizadas para las personas morales que tributan en el Título II “De las personas morales” de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) son los pagos a los administradores, gerentes generales, directores, a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, siendo elementos importantes para la conducción de una empresa, ya que son considerados representantes del patrón.

Es común escuchar en las empresas preguntas como:

- ¿Son trabajadores o asimilados a salarios?
- ¿Se le pagan honorarios?
- ¿Cuáles son los requisitos fiscales para que sean deducibles?
- ¿Son sujetos de aseguramiento en el régimen obligatorio del Seguro Social?

Todas estas interrogantes serán resueltas en el presente artículo, que tiene como objetivo aclarar ciertas dudas y proporcionar una guía para cumplir correctamente con el tratamiento fiscal y de seguridad social cuando se realicen este tipo de pagos.

Licenciado en contaduría pública por la UNACH. Especialista en fiscal y maestro en auditoría por la FCA de la UNAM. Catedrático en la División Licenciatura de la FCA de la UNAM. Colaborador en el departamento de Consultoría Telefónica de Suscriptores de **Grupo Gasca**. jcvictorio@grupogasca.com.mx

Sociedades anónimas

El artículo 1o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) reconoce a los siguientes tipos de sociedades mercantiles:

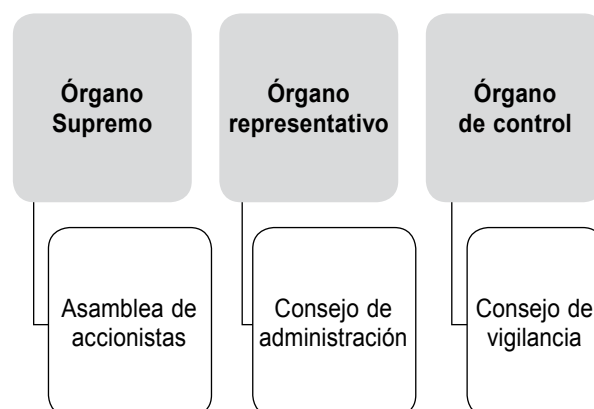


En esta ocasión nos enfocaremos a las sociedades anónimas (S.A.) por ser éstas las más comunes y las cuales estarán reguladas por la LGSM.

mandatarios temporales y revocables, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad.

Es importante mencionar que la S.A., para su vida diaria, necesita valerse de un órgano ejecutivo y representativo a la vez, que lleve a cabo la gestión cotidiana de la sociedad y la represente en sus relaciones jurídicas con terceros.

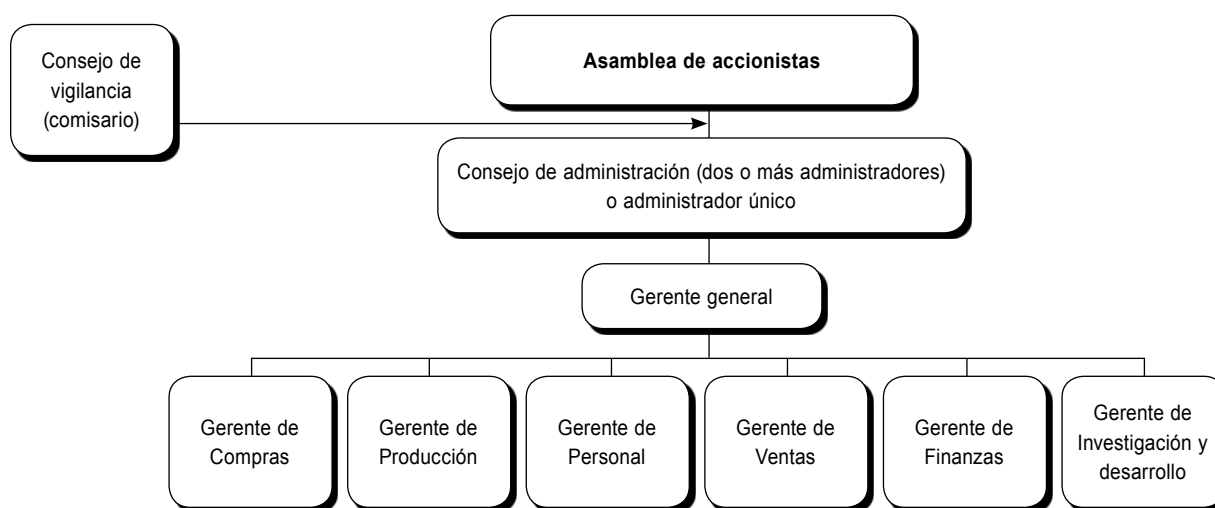
Cabe comentar que los órganos de la S.A. son los siguientes:



Administración de la empresa

El artículo 142 de la LGSM establece que la administración de la S.A. estará a cargo de uno o varios

A continuación mostraremos el organigrama de una empresa de las comunes:



En este caso, el órgano supremo de la S.A. es la **asamblea de accionistas y ellos pueden nombrar al consejo de administración o bien al administrador único (órganos representativos)** siendo estos últimos los responsables para nombrar al gerente o a los gerentes generales. Y el órgano de control es el consejo de vigilancia (comisario).

El artículo 164 de la LGSM establece que la vigilancia de la S.A. estará a cargo de uno o varios **comisarios, temporales y revocables**, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad.

Finalmente, es importante comentar que todo lo anterior dependerá del tipo de sociedad mercantil, ya que para efectos legales pueden estar constituidas de manera distinta.

Entonces, ¿dónde se ubican los administradores, directores y gerentes generales en el organigrama de la empresa? Para efectos laborales, el artículo 11 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) establece que los directores, administradores, gerentes y demás personas que ejerzan **funciones de dirección o administración en la empresa o establecimiento, serán considerados representantes del patrón y en tal concepto lo obligan en sus relaciones con los trabajadores**, por tanto, al existir una relación laboral son considerados como **patrones**.

En esta ocasión nos referiremos a dichas personas, para ello debe quedarnos claro qué funciones desarrolla cada persona en la empresa:

Director

Su principal función entonces será la dirección, dirigir al personal o los individuos que se encuentran a su cargo y guiarlos de la mejor manera posible hacia la satisfacción del objetivo fijado.

Además, otra de las funciones es representar a la asamblea general y tienen las facultades que les conceden los estatutos.

En las empresas al director se le denomina **director general** y es quien goza de la máxima autoridad en lo que a gestión y dirección administrativa de una compañía respecta. Normalmente, el director general cuenta con un cuerpo de directores que deben responder a su mando y que se ocupan de cada área de la empresa, por ejemplo, un director de Operaciones, director de Crédito, director de Información, director de Finanzas, entre otros.

Por otra parte, tenemos al administrador:

Administrador

Su principal función es determinar qué actividades deben realizarse, con quién se cuenta para realizarlas, cómo se van a agrupar las actividades, quién va a informar a quién y qué decisiones deben tomarse.

Los administradores son los representantes de la sociedad y desempeñarán todo lo que señale el objeto social.

Las funciones del administrador es representar al patrón, puede ser el consejo de administración o el administrador único; sin embargo, igualmente cuenta con un grupo de personas que deben responder a su mando y que se encargan de desarrollar lo que cada área necesita, por ejemplo el administrador financiero, administrador de sistemas, entre otros.

Finalmente, está el gerente general:

Gerente general

Su principal función es que se cumplan los objetivos de la empresa y tendrá las facultades que expresamente se le confieran, con la facultad de representar y ejecutar.

Los gerentes generales son nombrados por la Asamblea General de Accionistas, el consejo de administración o el administrador único, en su caso, como se aprecia en el organigrama antes visto.

Sin embargo, hay que comentar que no basta la denominación que se le dé a la persona sino que debe atenderse a la situación jurídica específica para determinar si es considerado como director, administrador o gerente general.

Una vez comentado lo anterior, una de las dudas es: ¿cuál es el tratamiento fiscal que se le debe dar a los pagos que se realizan a tales personas?

Aspectos fiscales

Retención de ISR por pagos a directores, administradores o gerentes generales

El artículo 110, primer párrafo, del Capítulo I “De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado” de la LISR, establece que se consideran ingresos de este capítulo:

- Salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral.
- Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU).
- Prestaciones recibidas como consecuencia del término de la relación laboral.

Sin embargo, los pagos a las siguientes personas se asimilan a salarios en términos del artículo 110:



Es importante comentar que todos los ingresos que perciban los asimilados a salarios derivados de la prestación del servicio están totalmente gravados para el impuesto sobre la renta (ISR), por tanto, si la persona moral realiza pagos a los **directores, administradores y gerentes generales**, éstos se asimilarán a salarios y se hará la retención de ISR de acuerdo con el capítulo I de la LISR.

Así podemos señalar que el procedimiento para determinar el ISR a cargo de los asimilados a salarios es el siguiente:

ISR según la tarifa del artículo 113 de la LISR

- Ingresos totales obtenidos en el mes
- (-) Impuesto local a los ingresos por salarios
- (=) Base gravable
- (-) Límite inferior (LI) de la tarifa del artículo 113 de la LISR
- (=) Excedente del LI
- (x) Porcentaje por aplicarse sobre el excedente del LI
- (=) Impuesto
- (+) Cuota fija
- (=) ISR por retener

Es importante comentar que estos contribuyentes no tendrán derecho al subsidio para el empleo (SPE), como lo señala el Artículo Octavo del decreto que regula el SPE publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 1 de octubre de 2007.

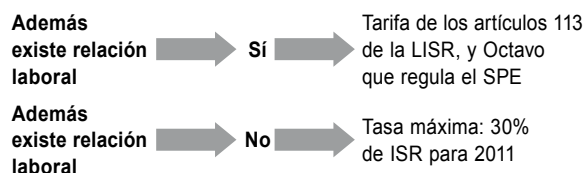
Sin embargo, el artículo 113, quinto párrafo, de la LISR establece que **tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales**, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima (30% para 2011) para aplicarse sobre el excedente del LI que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de la LISR sobre su monto, **salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso se haría cálculo normal.**

Ahora bien, surge la siguiente duda: ¿qué personas son las que se ubican en el párrafo anterior? Son los órganos supremo, representativo y de control dentro de las sociedades mercantiles, no hay que confundir los términos, ya que no se consideran los directores de un área específica, por ejemplo, el director de Finanzas;

los gerentes de un área específica, por ejemplo el gerente de Producción, de Ventas, etcétera; o bien el administrador de Sistemas, de Proyectos, financiero, etcétera, ya que estas personas no tienen funciones de dirección o administración en la empresa o establecimiento y, claro, **no son representantes del patrón.**

Ahora bien, de lo anterior se debe definir primero si los pagos que se les realizarán a los directores, administradores y gerentes generales son como trabajadores o asimilados a salarios. Todo dependerá de las funciones o actividades que desarrollen en la empresa para ver si existe relación laboral y, sobre todo, saber si estamos efectuando correctamente la retención de ISR a cargo de tales personas.

Una vez señalado lo anterior, se concluye lo siguiente:



Retención de ISR cuando además existe relación laboral

Para considerar si es trabajador veamos los siguientes artículos:

El artículo 8o. de la LFT establece:

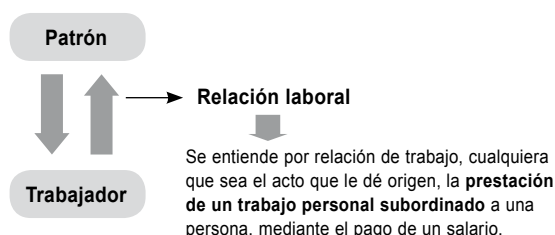
Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

Y el artículo 10 de la LFT señala:

Patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

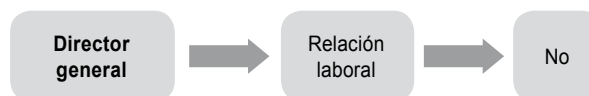
Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado

Lo anterior se esquematiza en lo siguiente:



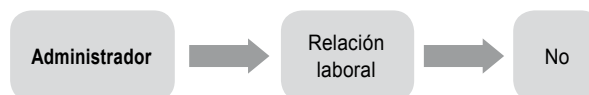
De lo anterior se puede señalar que si hay relación laboral se puede considerar trabajador, a continuación se muestra lo siguiente:

a) Directores:



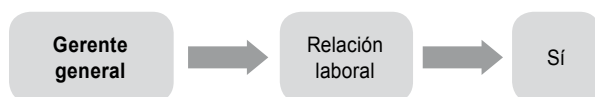
Si además desempeña un puesto de trabajo personal y subordinado dentro de la empresa sí hay relación laboral, es importante comentar que no hay limitación.

b) Administradores:



En el caso de que sea el presidente del consejo de administración o bien miembro del citado consejo y además desempeña un puesto de trabajo personal y subordinado dentro de la empresa, **sí hay relación laboral**. En el caso del administrador único, su vínculo sólo será mercantil.

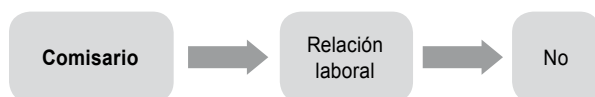
c) Gerentes generales:



Tiene un poder de mando y una obligación de obediencia, por tanto, sí hay relación laboral. Es importante mencionar que puede ser un gerente general o bien un gerente de área específica, como el gerente de Ventas, entre otros. Sin embargo, el gerente general para efectos fiscales se asimila a salarios.

Los cargos anteriores no dependen del puesto que tengan y sí de las funciones que se desempeñan dentro de la empresa.

d) Comisarios:



¿Y qué sucede con los comisarios dentro de la empresa? En el caso de los comisarios, de acuerdo con el artículo 165, fracción II, de la LGSM **se establece que no pueden ser comisarios**, los empleados de la sociedad, los empleados de aquellas sociedades que sean accionistas de la sociedad en cuestión por más de 25% del capital social, ni los empleados de aquellas sociedades de las que la sociedad en cuestión sea accionista en más de 50%.

A continuación los siguientes ejemplos:

1. Una empresa realizó pagos por concepto de honorarios (emolumentos) al presidente del consejo de administración que, conforme a la LISR, se asimilan salarios; sin embargo, desea calcular el ISR por dicho concepto.

Honorarios al administrador correspondiente a julio de 2011	\$200,000.00
---	--------------

Determinación del ISR a retener en el mes

Honorarios a administradores de julio de 2011	\$200,000.00
(×) Tasa máxima	30%
(=) ISR a retener en el mes	\$60,000.00

Determinación del importe a pagar al administrador

Honorarios (emolumentos) al administrador correspondiente a julio de 2011	\$200,000.00
(-) Retención del ISR	60,000.00
(=) Importe neto por pagar	\$140,000.00



Comentario: Se indicó el procedimiento para retener el ISR tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, salvo que haya relación de trabajo. La retención de ISR deberá enterarse a más tardar el 17 de agosto de 2011.

Llama la atención que no se aplique la tarifa del artículo 113 de la LISR, ya que se asimilan a salarios; sin embargo, hay una disposición que establece la mecánica de retención de ISR a cargo de tales personas.

2. Una empresa realizó pagos a un comisario (emolumentos) que conforme a la LISR se asimilan salarios; sin embargo, desea calcular el ISR por dicho concepto.

Honorarios (emolumentos) al comisario correspondiente a julio de 2011	\$84,000.00
---	-------------

Determinación del ISR a retener en el mes

Honorarios al comisario de julio de 2011	\$84,000.00
(×) Tasa máxima	30%
(=) ISR a retener en el mes	\$25,200.00

Determinación del importe a pagar al comisario

Honorarios (emolumentos) al comisario correspondiente al mes de julio de 2011	\$84,000.00
(-) Retención del ISR	25,200.00
(=) Importe neto por pagar	\$58,800.00



Comentario: Se indicó el procedimiento para retener el ISR tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, salvo que haya relación de trabajo. La retención de ISR deberá enterarse a más tardar el 17 de agosto de 2011. Es importante comentar que para poder deducir este tipo de pagos se deben cumplir requisitos que más adelante comentaremos.

3. Una empresa realizó pagos a un miembro del consejo de administración que conforme a la LISR se asimilan salarios; sin embargo, además percibe ingresos por sueldos y salarios y se desea calcular el ISR por dicho concepto.

Correspondiente a agosto de 2011

Honorarios a miembros del consejo de administración (emolumentos)	\$154,000.00
Director de área (sueldos y salarios gravados del capítulo I de la LISR)	\$68,000.00

Determinación de la base gravable

Honorarios a miembros del consejo de administración (emolumentos)	\$154,000.00
(+) Director de área (sueldos y salarios)	68,000.00
(=) Total de percepciones gravadas en el mes*	\$222,000.00

* Para determinar el ISR se suman los honorarios y además los ingresos por sueldos y salarios; sin embargo, para efectos de la LSS se considerarán los ingresos por sueldos y salarios y no así los honorarios.

a) Impuesto según la tarifa del artículo 113 de la LISR

Total de percepciones gravadas en el mes	\$222,000.00
(-) Ingresos exentos (artículo 109 de la LISR)	0.00
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios	0.00
(=) Base gravable	\$222,000.00
(-) LI de la tarifa del artículo 113 de la LISR	32,736.84
(=) Excedente del LI	\$189,263.16
(x) Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del LI	30
(=) Impuesto	\$56,778.95
(+) Cuota fija	6,141.95
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 113 de la LISR	\$62,920.90

b) Aplicación del SPE

Base gravable	\$222,000.00
Aplicación de la tabla del SPE	
(=) SPE	\$0.00

c) ISR por retener o subsidio por entregar

Impuesto según la tarifa del artículo 113 de la LISR	\$62,920.90
(-) SPE	0.00
(=) ISR por retener del mes	\$62,920.90

Determinación del importe a pagar al comisario

Honorarios (emolumentos) correspondiente a agosto de 2011	\$154,000.00
(+) Sueldos y salarios	68,000.00
(-) Retención del ISR	62,920.90
(=) Importe neto por pagar	\$159,079.10



Comentario: La cantidad de \$62,920.90 corresponde al ISR a retener de manera mensual, y el patrón deberá enterarlo a más tardar el 19 de septiembre de 2011, bajo el rubro de "ISR retenciones por salarios".

Patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores

4. Una empresa realizó pagos a un gerente de Ventas y desea saber el procedimiento para calcular el ISR por dicho concepto.

Gerente de ventas (sueldos y salarios gravados del capítulo I de la LISR) \$24,000.00

a) Impuesto según la tarifa del artículo 113 de la LISR

Total de percepciones gravadas en el mes	\$24,000.00
(-) Ingresos exentos (artículo 109 de la LISR)	0.00
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios	0.00
(=) Base gravable	\$24,000.00
(-) LI de la tarifa del artículo 113 de la LISR	20,770.30
(=) Excedente del LI	\$3,229.70
(x) Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del LI	23.52
(=) Impuesto	\$759.63
(+) Cuota fija	3,327.42
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 113 de la LISR	\$4,087.05

b) Aplicación del SPE

Base gravable	\$24,000.00
Aplicación de la tabla del SPE	
(=) SPE	\$0.00

c) ISR por retener o subsidio por entregar

Impuesto según la tarifa del artículo 113 de la LISR	\$4,087.05
(-) SPE	0.00
(=) ISR por retener (o subsidio por entregar)	\$4,087.05

Determinación del importe a pagar

Sueldos y salarios	\$24,000.00
(-) Retención del ISR	4,087.05
(=) Importe neto por pagar	\$19,912.95



Comentario: En este ejemplo no se puede considerar como asimilados a salarios y, por tanto, aplicar la tasa máxima de ISR de 30%. Es considerado como un trabajador (hay relación laboral) en la empresa. La cantidad de \$19,912.95 corresponde al ISR a retener de manera mensual, y el patrón deberá enterarlo bajo el rubro de "ISR retenciones por salarios".

Deducciones autorizadas

El artículo 29, fracción III, de la LISR señala que las personas morales podrán efectuar la deducción de este tipo de pagos a administradores, gerentes generales, directores y comisarios, ya que constituyen un **gasto** para las empresas. Por tanto, el artículo 31 de la LISR establece que las deducciones autorizadas deberán reunir ciertos requisitos, como:

- **Estrictamente indispensable.** Los pagos que se realicen a los administradores, gerentes generales, directores y comisarios deben ser estrictamente indispensables, para cumplir con el objeto social de la empresa, para su deducibilidad.
- **Documentación con requisitos fiscales.** El artículo 31, fracción III, establece que los gastos deben estar amparados con documentación que reúna los requisitos fiscales de las disposiciones fiscales de acuerdo con los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), entre otras disposiciones fiscales.
En estos casos no se requiere el comprobante que cumpla con los requisitos fiscales cuando se paguen conceptos que se asimilan a salarios.
- **Formas de pago.** El artículo 31, fracción III, de la LISR establece que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo (cuando se pague a nombre de la persona física o moral que nos proporciona el bien o servicio) del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de monedero electrónico, en este caso no aplica cuando se realicen pagos a los administradores, gerentes generales, directores y comisarios.
- **Registro contable.** Este tipo de gastos deben estar registrados en la contabilidad.

- **Retención y entero de ISR.** En relación con la deducción de este tipo de pagos, el artículo 31, fracción V, de la LISR establece lo siguiente:

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 118, fracciones I, II y VI de la misma, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

De lo anterior, para poder deducir este tipo de pagos se deberán cumplir con las obligaciones establecidas en la LISR, entre otras, en materia de retención y entero del ISR a cargo de los trabajadores y de los asimilados a salarios, lo que quiere decir que si no se efectúa la retención o está mal efectuada no serán deducibles.

La pregunta obligada es: ¿qué sucede si no se enteran las retenciones por sueldos y asimilados en los plazos establecidos en las disposiciones fiscales? la respuesta, tomando en consideración lo que dispone la LISR, sería: **no son deducibles los salarios**, si es que no se enteran las retenciones de los pagos por estos conceptos en tiempo.

Sin embargo, el artículo 47 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR), señala que se podrá deducir el pago de sueldos y salarios y los conceptos que se asimilan cuando el importe de las retenciones se enteren espontáneamente, a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración del ejercicio (31 de marzo para personas morales y 30 de abril para personas físicas) y siempre y cuando se paguen las cantidades enteradas extemporáneamente con la actualización y recargos respectivos.

- **Deducciones efectivamente erogadas.** El artículo 31, fracción IX, de la LISR establece que los pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, como es el caso de los pagos a los directores, administradores, o gerentes generales, serán deducibles cuando hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate.

- **Emolumentos a los directores, administradores, gerentes generales y comisarios.** Tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

- Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.
- 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.
- Que no excedan de 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

De lo anterior se concluye que si no se reúnen los requisitos anteriores (deben cumplirse cada uno de los supuestos antes mencionados) no serán deducibles, así se haya determinado correctamente la retención de ISR, por ello la importancia de tener cuidado de cumplirlos.

1. Una empresa cuenta con los siguientes elementos:

a) Primer requisito:

Gerente de área (funcionario de mayor jerarquía dentro de la empresa)	\$648,000.00
Honorarios (emolumentos) que perciben los siguientes directivos:	
Administrador único	\$540,000.00
Comisario	\$640,000.00
Consejero consultivo	\$380,000.00
Gerente general	\$474,000.00

Enseguida hay que comparar cada concepto en lo individual por el sueldo anual devengado del gerente de área, que es el puesto de mayor jerarquía dentro de la empresa.

Puesto	Honorarios (emolumentos)	Mayor o menor que	Sueldo anual devengado del gerente de área	¿Rebasan en lo individual?
Administrador único	\$540,000.00	<	\$648,000.00	No
Comisario	\$640,000.00	<	\$648,000.00	No
Consejero consultivo	\$380,000.00	<	\$648,000.00	No
Gerente general	\$474,000.00	<	\$648,000.00	No



Comentario: En este caso los honorarios de cada directivo de la empresa no exceden en lo individual del sueldo anual devengado del gerente de área, hay que recordar que el gerente de área no puede ser considerado como asimilado a salarios porque la LISR hace referencia al gerente general, por tanto, será considerado como trabajador en la empresa.

b) Segundo requisito:

Honorarios (emolumentos) que perciben los siguientes directivos:

Administrador único	\$540,000.00
(+) Comisario	640,000.00
(+) Consejero consultivo	380,000.00
(+) Gerente general	474,000.00
(-) Total de ingresos anuales por honorarios (emolumentos)	\$2'034,000.00

Por lo anterior, se cumple el primer requisito de deducibilidad.

Total de sueldos y salarios anuales devengados en el ejercicio

Ingresos	Gravado	Exento	Total
Salarios	\$1'849,454.00	\$0.00	\$1'849,454.00
(+) Vacaciones	154,800.00	0.00	154,800.00
(+) Prima vacacional	38,700.00	1,794.60	40,494.60
(+) Horas extras	24,800.00	3,900.00	28,700.00
(+) Aguinaldo	654,800.00	35,892.00	690,692.00
(+) Premios por puntualidad	64,200.00	0.00	64,200.00
(+) Premios por asistencia	48,200.00	0.00	48,200.00
(+) PTU	874,254.00	8,973.00	883,227.00
(+) Previsión social	0.00	454,200.00	454,200.00
(-) Total de sueldos y salarios anuales devengados*	\$3'709,208.00	\$504,759.60	\$4'213,967.60

* Incluye el sueldo anual devengado del gerente de área y para la comparación se deben considerar los sueldos y salarios anuales, incluyendo tanto gravados como exentos.

Enseguida hay que comparar el total de ingresos anuales por honorarios (emolumentos) con el total de sueldos y salarios anuales devengados en el ejercicio.

Total de ingresos anuales por honorarios (emolumentos)	Mayor o menor que	Total de sueldos y salarios anuales devengados	¿Los honorarios que se pagaron en el ejercicio rebasaron al monto total de sueldos y salarios anuales devengados?
\$2'034,000.00	<	\$4'213,967.60	No



Comentario: Es este caso se cumple el requisito en virtud de que la totalidad de los honorarios (emolumentos) no exceden del total de sueldos y salarios anuales devengados, incluyendo los ingresos por asimilados a salarios.

c) Tercer requisito:

Honorarios (emolumentos) que perciben los siguientes directivos:

Administrador único	\$540,000.00
(+) Comisario	640,000.00
(+) Consejero consultivo	380,000.00
(+) Gerente general	474,000.00
(=) Total de ingresos anuales por honorarios (emolumentos)	\$2'034,000.00

Deducciones del ejercicio:

Concepto	Importe
Devoluciones y descuentos sobre ventas	\$354,000.00
(+) Costo de ventas	2'487,914.00
(+) Deducción de inversiones	848,841.00
(+) Intereses devengados a cargo	15,400.00
(+) Ajuste anual por inflación deducible	24,800.00
(+) Deducción inmediata	84,200.00

(+) Pago de teléfonos, luz y agua	74,200.00
(+) Sueldos y salarios anuales devengados*	0.00
(+) Aportaciones de retiro, Infonavit, y vejez	15,400.00
(+) Cuotas IMSS	56,705.52
(+) Honorarios pagados a personas físicas	352,000.00
(+) Donativos otorgados	21,200.00
(+) Arrendamiento de inmuebles	250,000.00
(+) Fletes y acarreos	38,500.00
(+) Otras contribuciones	15,000.00
(+) Viáticos	45,850.00
(+) Combustibles	68,900.00
(+) Mantenimiento de equipo de transporte	22,360.00
(+) Papelería	45,896.00
(+) Otras deducciones autorizadas	1'794,800.00
(=) Total de deducciones autorizadas en el ejercicio**	\$6'615,966.52
(x) Porcentaje	10
(=) Proporción del total de deducciones autorizadas	\$661,596.65

* Se excluye el pago de sueldos y salarios anuales devengados al señalar la LISR que se tomará el monto total de las **otras** deducciones del ejercicio.

** Solamente deducciones autorizadas del ejercicio, por tanto, no se incluyen los **no deducibles**.

Finalmente, hay que comparar el total de ingresos anuales por honorarios (emolumentos) con el monto total de las otras deducciones del ejercicio.

LITIGIO FISCAL ESPECIALIZADO

Derecho Fiscal

Procedimiento Administrativo de Ejecución

Precios de Transferencia

Ley Aduanera

Comercio Exterior

Amparo

Seguridad Social



LANDIN

ABOGADOS TRIBUTARIOS
MR

ATENCIÓN EN TODA LA REPÚBLICA

01 800 837 2248

www.landinabogados.com

Total de ingresos anuales por honorarios (emolumentos)	Mayor o menor que	Total de deducciones autorizadas en el ejercicio (proporción)	¿Los honorarios que se pagaron en el ejercicio rebasaron del 10% del total de las otras deducciones del ejercicio?
\$2'034,000.00	>	\$661,596.65	Sí



Comentario: En este caso no se cumple con el último requisito en virtud de que la totalidad de los ingresos por honorarios exceden del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

Una vez hechas las comparaciones, al no cumplir con uno de los requisitos anteriores se concluye que **la totalidad de los pagos de los honorarios** (administrador único, comisario, consejero consultivo y gerente general) por \$2'034,000.00 que se realizaron en el ejercicio **son no deducibles**. Es importante comentar que se debe reunir cada uno de los requisitos, ya que no cumplir alguno de ellos no procederá la deducción de los pagos.

Ahora bien, como se aprecia, para hacer la comparación se requiere tener los elementos al cierre del ejercicio, ¿qué debo hacer para cumplir con los requisitos? se recomienda que previamente el contribuyente realice mes tras mes el comparativo a fin de llevar un control e ir planeando el resultado.

Otra de las inquietudes por parte de los contribuyentes es: ¿qué sucede si además de los honorarios (emolumentos) percibe ingresos por salarios? Hay que recordar que a estas personas, por la totalidad de sus ingresos, se les aplica la tarifa del artículo 113 de la LISR y el Artículo Octavo que regula el SPE (antes comentado); sin embargo, tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole deberán cumplir con los requisitos antes mencionados aclarando que sólo por los honorarios (emolumentos) que percibió durante el ejercicio.

Otra de las inquietudes es: ¿qué sucede si no se tienen todos los elementos para la comparación? A continuación el siguiente ejemplo:

- Una persona moral no tiene trabajadores a su cargo ya que se contrataron los servicios de un *Outsourcing* para la administración del personal, y por lo consiguiente requiere saber si son deducibles los honorarios que perciben los siguientes directivos:

Administrador único	\$400,000.00
(+) Director general	180,000.00
(-) Total de ingresos anuales por honorarios (emolumentos)	\$580,000.00

Deducciones del ejercicio:

Concepto	Importe
Costo de ventas	\$1'540,840.00
(+) Deducción de inversiones	412,400.00
(+) Pago de teléfono	284,200.00
(+) Pago de luz	484,900.00
(+) Honorarios pagados a personas físicas	484,200.00
(+) Arrendamiento de inmuebles	600,000.00
(+) Pago de seguros	214,000.00
(+) Viáticos	122,540.00
(+) Fletes y acarreos	162,100.00
(+) Otras contribuciones	116,200.00
(+) Combustibles	474,200.00
(+) Mantenimiento de equipo de transporte	122,849.00
(+) Papelería	74,150.00
(+) Otras deducciones autorizadas	722,400.00
(-) Total de deducciones autorizadas en el ejercicio*	\$5'814,979.00
(x) Porcentaje	10
(-) Proporción del total de deducciones autorizadas	\$581,497.90

* Solamente deducciones autorizadas del ejercicio, por tanto, no se incluyen los **no deducibles**.

Finalmente hay que comparar el total de ingresos anuales por honorarios (emolumentos) con el monto total de las otras deducciones del ejercicio.

Total de ingresos anuales por honorarios (emolumentos)	Mayor o menor que	Total de deducciones autorizadas en el ejercicio (proporción)	¿Los honorarios que se pagaron en el ejercicio rebasaron del 10% del total de las otras deducciones del ejercicio?
\$580,000.00	<	\$581,497.90	No



Comentario: En este caso se cumple con el único requisito en virtud de que la totalidad de los ingresos por honorarios no exceden del monto total de las otras deducciones del ejercicio. En este ejemplo no se tienen todos los elementos para la comparación; sin embargo, desde nuestro punto de vista esto no limita su deducción, ya que de no tenerlos se procederá a cumplir los otros requisitos.

Finalmente, hay que recordar que el contribuyente podrá optar por aplicar la totalidad de las deducciones autorizadas, la cual traerá como consecuencia que se disminuya la utilidad fiscal del ejercicio, por ello es importante que se aprovechen en su totalidad para disminuir la carga tributaria, cumpliendo con los requisitos antes mencionados que para cada una de ellas se establecen y además evitar la deducción de las partidas que señala la ley como **no deducibles** en el artículo 32 de la LISR.

el régimen obligatorio del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)?

El artículo 12, fracción I, de la Ley del Seguro Social (LSS) establece lo siguiente:

Son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio:

I. Las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones;

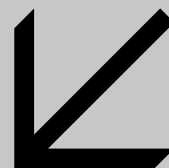
Al respecto, el artículo 20 de la LFT establece que se entiende por relación de trabajo cualquiera que sea el acto que le dé origen, **la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.**

Aspectos de seguridad social

Una vez que se han comentado los aspectos fiscales, tiene mucha importancia preguntarnos: ¿los administradores, directores, gerentes generales o comisarios, son sujetos de aseguramiento en



Se entiende por relación de trabajo cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario



Como se comentó anteriormente, por el simple hecho de prestar un trabajo personal subordinado a una persona mediante el pago de un salario será considerado como trabajador. Por tanto, no depende de la categoría que se le dé en la empresa sino de las funciones que esté realizando en la misma, a fin de saber si hay relación laboral, por tanto, cuando estemos en presencia de una relación laboral, como se comentó al inicio del artículo, estará sujeto al aseguramiento en el régimen obligatorio del IMSS.

Ahora bien, como se comentó, el consejo de administración o el administrador único es el órgano permanente a quien se confía la administración y representación de la sociedad mercantil. Por tanto, al ser la máxima autoridad no podrá existir relación laboral con la empresa, hay que señalar que la relación que guardan es mercantil y no laboral, por lo que **no son sujetos al aseguramiento al régimen obligatorio**.

Lo anterior lo confirma el acuerdo del consejo técnico del IMSS 112893 "Afiliación de los miembros del Consejo de Administración" (13 de mayo de 1963) que a continuación se transcribe:

No son sujetos del seguro obligatorio los miembros del consejo de administración de las empresas que no desempeñen algún puesto adicional mediante retribución específica, y los administradores únicos que substituyen al consejo de administración (donde no existe éste) de acuerdo con la Ley de Sociedades Mercantiles y siempre y cuando no desempeñen algún puesto adicional con retribución específica.

Lo que se concluye que si algún miembro del consejo de administración tiene un puesto adicional (desempeña un puesto administrativo remunerado) en la empresa, es decir, está sujeto además a una relación laboral, sí será sujeto al régimen obligatorio del IMSS por el ingreso (salario) que percibe por tal labor.

¿Qué sucede con los administradores únicos?, cuando no hay consejo de administración existe el administrador único y es el órgano permanente a que se le confían la administración y operación de la sociedad anónima y, por tanto, no serán sujetos al régimen obligatorio del IMSS.

En el caso de los gerentes generales, el artículo 145 de la LGSM establece lo siguiente:

La Asamblea General de Accionistas, el Consejo de Administración o el Administrador, podrá nombrar uno o varios Gerentes Generales o Especiales, sean o no accionistas. Los nombramientos de los Gerentes serán revocables en cualquier tiempo por el Administrador o Consejo de Administración o por la Asamblea General de Accionistas.

Es decir, son nombrados por la asamblea general de accionistas, el consejo de administración o el administrador único, y tendrán las facultades que se le confieren, por tanto, están bajo la subordinación de dichas personas y son afiliables al régimen obligatorio del Seguro Social. Es importante comentar que no basta la denominación que se le designe sino a la situación jurídica específica en la empresa, ya que puede ser el administrador único y, por tanto, no ser afiliable.

¿Y qué suceden con los comisarios?, el artículo 165, fracción II, de la LGSM establece que no pueden ser empleados de la sociedad en la que desempeñen sus funciones, por tanto, no son sujetos al régimen obligatorio del IMSS al no existir la relación laboral, pero aclarando que si son empleados de otras empresas sí serán sujetos al aseguramiento.

Finalmente, hay que recordar que no saber si son sujetos al aseguramiento puede ser motivo de que se esté omitiendo el pago de las cuotas al IMSS y al Instituto del Fondo Nacional de la vivienda para los Trabajadores (Infonavit), y también que no se esté cumpliendo con el requisito de deducibilidad para ISR al señalar que se debe cumplir con la obligación de inscribir a los trabajadores en el IMSS cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad.

Conclusión

Las sociedades mercantiles que realicen pagos a los administradores, directores y gerentes, así como la vigilancia, podrán deducir esos gastos, sin embargo, cumpliendo requisitos para la deducibilidad, así como los aspectos de seguridad social a fin de saber si son sujetos de aseguramiento en el régimen obligatorio del IMSS.

De todo lo expuesto podemos concluir que con el hecho de cumplir con lo anterior podemos reducir el pago de los impuestos, así como cumplir con el pago correcto de las aportaciones de seguridad social. **PAF**