

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DEL BAJA CALIFORNIA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES**



**“ANÁLISIS DE LOS EFECTOS FISCALES Y LEGALES DEL PAGO DE EMOLUMEN-  
TOS A CONSEJEROS, ADMINISTRADORES Y COMISARIOS DE UNA SOCIEDAD  
ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE EN LA CIUDAD DE ENSENADA, BAJA CALI-  
FORNIA.”**

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

**PRESENTA**

**PATRICIA RIVERA SOLANO**

**Ensenada Baja Calififornia**

**Septiembre 2017**

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES

MAESTRIA EN IMPUESTOS



CONSTANCIA DE APROBACION

Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **C. PATRICIA RIVERA SOLANO.**

con el tema **“ANÁLISIS DE LOS EFECTOS FISCALES Y LEGALES DEL PAGO DE EMOLUMENTOS A CONSEJEROS, ADMINISTRADORES Y COMISARIOS DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE EN LA CIUDAD DE ENSENADA, BAJA CALIFORNIA.”** 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 11 de septiembre 2017.

Director del trabajo terminal

  
M.C. MARIA DEL MAR OBREGON ANGULO  
PRESIDENTE

Sinodo

  
M.I. SANTIAGO ALEJANDRO ARELLANO ZEPEDA  
SECRETARIO

Sinodo

  
MA JOSE DE JESUS MORENO NERI  
VOCAL

***A Dios***

*Por sostenerme y caminar conmigo siempre en el transcurso del camino, por las fuerzas que me dio en los momentos difíciles, y por la bendición y dicha que me concedió al estudiar esta maestría.*

***A mi madre Aurelia***

*Por ser mi fortaleza, mi motivación, mi alegría. Por todos los consejos dados, y los valores recibidos en mi formación, pero sobre todo por su amor.*

***A mi padre Zeferino***

*Por alentarme siempre a superarme y ser mejor persona, por sus sabios consejos y su grande amor.*

***A mis hermanos***

*A mis hermanas por su confianza y apoyo moral, a mi hermano por estar siempre pendiente de mí.*

## AGRADECIMIENTOS

### **C.P. Y .M.I Esteban Rodríguez Calderón**

Por el apoyo académico y asesorías brindadas en sus horas de trabajo, sobre todo porque fue el quien sugirió el tema, le agradezco mucho el tiempo que se tomó en revisar el tema de investigación a fondo.

### **C.P.C. M.A. y M.I. Felipe de Jesús Martínez Villalobos**

Por la asesoría, sugerencias, correcciones y material bibliográfico que me facilito para sustentar el tema de investigación. Por dedicar parte de su valioso tiempo en la revisión del estudio y sobre todo por involucrase con el tema. Le agradezco mucho maestro.

### **M.C María del Mar Obregón Angulo**

Por su flexibilidad, paciencia y comprensión en las revisiones del tema de investigación.

## **RESUMÉN**

El pago de emolumentos a los administradores, consejeros y comisarios, tiene repercusión tanto en el aspecto fiscal y legal, en una sociedad anónima. Debido a ello, las sociedades deben cumplir con una serie de requisitos que señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta para poder hacerse deducibles los pagos por emolumentos.

En cuando al aspecto legal, también es conveniente que en las asambleas ordinarias y en los estatutos de la sociedad se mencionen el pago de los mismos, estos puntos son relevante para la correcta aplicación del tratamiento fiscal que se le dará al pago de emolumentos a las figuras antes mencionadas, de esta forma la sociedad puede hacerse deducible dichos pagos y de algún modo disminuir la carga tributaria.

## SUMARIO

INTRODUCCIÓN	1
<b>CAPITULO I. MARCO TEÓRICO</b>	<b>5</b>
1.1 ANTECEDENTES	5
1.2 CONCEPTO DE EMOLUMENTOS.	10
1.3 SOCIEDAD ANÓNIMA SUJETO AL PAGO DE EMOLUMENTOS.	16
1.4 FORMALIDADES PARA EL PAGO DE EMOLUMENTOS	18
1.4.1 Asamblea de accionistas	19
1.4.2 Funciones del administrador o consejo administrativo	20
1.4.3 Función de los consejeros	22
1.4.4 Funciones de los comisarios	22
<b>CAPITULO II. METODOLOGÍA</b>	<b>25</b>
<b>CAPITULO III. RESULTADOS</b>	<b>29</b>
3.1 OBLIGACIONES FISCALES DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA POR EL PAGO DE EMOLUMENTOS.	29
3.1.1 Requisitos para la deducción de emolumentos	29
3.1.2 Retención por el pago de emolumentos	34
3.2 RESPONSABILIDAD FISCAL	46
3.2.1 Responsabilidad Penal	46
3.2.2 Responsabilidad Solidaria	47
3.3 ENTREVISTAS APLICADAS	50
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
REFERENCIAS	

## LISTA DE TABLAS

TABLA 1. GUÍA DE ENTREVISTA .....	27
TABLA 2. FORMATO DE RESPUESTAS .....	28
TABLA 3. CÁLCULO ISR ANUAL .....	35
TABLA 4. CÁLCULO ISR MENSUAL .....	35
TABLA 5. TARIFA APLICABLE A RETENCIÓN.....	37
TABLA 6. COMPARATIVO DE CÁLCULOS EN BASE A LOS ARTICULOS 96 Y 152 DE LA LISR....	38
TABLA 7. TARIFA PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES.....	44
TABLA 8. CALCULO POR PAGO DE EMOLUMENTOS.....	44
TABLA 9. RESULTADO ENTREVISTA 1.....	57
TABLA 10. RESULTADO ENTREVISTA 2.....	59
TABLA 11. RESULTADO ENTREVISTA 3 .....	60
TABLA 12. RESULTADO ENTREVISTA 4 .....	70
TABLA 13. RESULTADO ENTREVISTA 5 .....	79

## INTRODUCCIÓN

De acuerdo a los censos aplicados por el INEGI (2009) las micro, pequeñas, y medianas empresas son un elemento indispensable en el desarrollo de México, ya que constituyen más del 99% del total de las unidades económicas del país, representando alrededor del 52% del Producto Interno Bruto (PIB), generando más del 70% de empleos formales. De acuerdo a esto, en el Diario Oficial de la Federación del 30 de junio de 2009, con fundamento en la Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa, la Secretaría de Economía (SE) emite un acuerdo sobre los criterios de estratificación de las empresas, que en su primer punto señala: “El presente Acuerdo tiene por objeto establecer la estratificación bajo la cual se catalogarán las micro, pequeñas y medianas empresas...”

Para la estratificación, es importante señalar que se establecen como criterios el rango de número de trabajadores y el del monto de ventas anuales, de tal forma que la micro empresa se constituye hasta con un máximo de 10 trabajadores y sus ventas anuales son hasta por 4 millones de pesos, teniendo como tope combinado de 4.6 millones de pesos, esto es tanto para empresas comerciales, industriales o de servicios. Las pequeñas empresas del sector comercial tienen de 11 a 30 trabajadores, sus ventas anuales son 4.01 hasta 100 millones de pesos con un tope máximo combinado de 93 millones de pesos, en el sector industrial y de servicios el número de trabajadores es de 11 a 50 y el importe de las ventas anuales es la misma que para el sector comercial, solo que aquí el tope máximo combinado es de 95 millones de pesos. Finalmente se considera mediana empresa a aquellas empresas comerciales que tienen de 31 hasta 100 trabajadores, las de servicios son las que tienen de

51 hasta 100 trabajadores, las industriales se forman de 51 hasta 250 trabajadores, las ventas anuales en la mediana empresa son de 100.01 hasta 250 millones de pesos, y es el mismo para los tres sectores, ahora bien, el tope máximo combinado del sector de comercio y de servicios es de 235 millones de pesos y el tope máximo combinado del sector industrial es de 250 millones de pesos.

Considerando lo anterior, puede observarse que en México, la mayor parte de las sociedades anónimas son micro, pequeñas y medianas empresas y en su mayoría están constituidas por familiares. En estas sociedades existe un órgano máximo que es la asamblea general de accionistas, esta se encarga de nombrar a través de un mandato, al administrador único, consejo de administración o gerente general, quien representará a la sociedad y se encargará de cumplir con el objetivo principal de la misma.

Por otra parte es importante resaltar lo que establece el artículo 140 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, especialmente porque es muy común que en las sociedades anónimas otorguen préstamos a sus accionistas. El artículo señala lo siguiente:

...Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos, los siguientes:

**II.** Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
- b) Que se pacte a plazo menor de un año.
- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.

**d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas...**

Es oportuno señalar que las sociedades anónimas deben tener un programa de pago de emolumentos, dividendos y salarios, mismos que deben ser aprobados por la asamblea general de accionistas, ya que muchas veces hacen retiros en calidad de préstamos y en la mayoría de veces no los pagan, por lo tanto estos pueden ser considerados como dividendos fictos. Asimismo, cuando la sociedad pague por sueldos, debe hacerlo con sus respectivos contratos de trabajo.

Con respecto a las Sociedades Anónimas de Capital Variable, la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) estipula que tienen obligaciones fiscales y legales que deben cumplir, estas obligaciones recaen en el Administrador Único o el Consejo de Administración, este último está integrado por el presidente del consejo, secretario, tesorero y consejeros. En la sociedad también puede existir uno o varios comisarios que se encargarán de vigilar la correcta administración de la sociedad (Diario Oficial de la Federación, 2016f).

Asimismo, cuando se hagan pagos de emolumentos a los administradores, consejeros y comisarios, estos deben cumplir con una serie de requisitos legales y fiscales, para poder hacerlos deducibles (Diario Oficial de la Federación, 2016e).

Por otra parte, es importante diferenciar entre una sociedad de capital y una sociedad de personas, la sociedad anónima se encuentra dentro de la sociedad de capital y se considera una sociedad por acciones porque el capital se divide precisamente en acciones que representan títulos nominativos que acreditan y transfieren la calidad y los derechos a los socios, las acciones de una sociedad anónima son transferibles. En cambio el capital social de una sociedad de personas se representa por partes sociales y no pueden estar re-

presentadas por títulos negociables, a la orden o al portador, es decir, no circulan, solo serán cedibles de acuerdo a los requisitos que la LGSM establezca.

Atendiendo a lo expuesto, el objetivo de este estudio se enfoca al análisis de los efectos fiscales y legales del pago de emolumentos a administradores, consejeros y comisarios, enfocándose únicamente a las Sociedades Anónimas de Capital Variable, ya que es la que más predomina en la actualidad, es decir la mayoría de las sociedades se constituye bajo esta denominación.

No obstante, la mayoría de las sociedades anónimas en ocasiones desconocen o no ejecutan correctamente las obligaciones fiscales, como la retención del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y las deducciones.

Así pues, esta investigación busca profundizar más el tema sobre los efectos fiscales y legales del pago de emolumentos a Consejeros, Administradores y Comisarios, para que de este modo los interesados en el tema, se apoyen de un documento que contenga información más clara y detallada.

## **CAPITULO I. MARCO TEÓRICO**

### **1.1 ANTECEDENTES**

Las sociedad mercantil se remota en el Derecho Romano que data del siglo V a.C hasta VI d.C. sin embargo cabe destacar que el Derecho Mercantil no se formó en Roma, debido a que el mismo Derecho Civil se adoptó de acuerdo a las necesidades comerciales, es aquí donde debemos hacer hincapié en que solo se pueden rescatar rasgos mercantiles del Derecho Romano. Sin embargo se toma este derecho como base principal para conocer el origen de las sociedades, ya que tiene mayor vigencia en la historia.

El derecho privado Romano reconoció a la familia como base de ordenamiento, lo cual posteriormente va evolucionando hasta formar consorcios, en esta pequeña sociedad por así decirlo que era “la familia” existía una figura muy importante que era el padre, su poder recaía en la administración y disposición sobre las personas sometidas a él, no obstante contaba con el dominio absoluto del patrimonio. Los hijos en ese entonces no tenían voz o derecho de intervenir en los actos del padre, sino hasta la muerte del mismo, hasta ese momento se patentizaban sus derechos con la herencia del padre, en este suceso ellos adquirirían el poder de disposición sobre su parte del patrimonio, pasaban pues a ser herederos y dueños de dicha herencia. Ahora bien, si después de tal suceso el patrimonio quedaba indiviso, se originaba un incremento del poder doméstico en la familia, debido a que cada partícipe pretendía ejercer la plena disposición sobre un bien patrimonial del caudal familiar. Es aquí donde este estado de indivisión de la familia romana fue adoptado para administrar algunas propiedades, formando de esta manera un consorcio definitivamente artificial. A partir de

esto son muchos los autores que consideran al consorcio como punto principal para explicar el origen de una sociedad.

El consorcio se relacionaba con la herencia, era la consecuencia jurídica de la relación de hermandad, pero se reducía solo a los bienes sucesorios si no comprendía los que en el futuro adquirirían por cualquier índole los integrantes del mismo. No existen datos fidedignos para afirmar si esta copropiedad era administrada por alguno de los herederos en especial, pero de hecho debió tener un administrador, posiblemente el hijo mayor; lo que si podemos deducir de las fuentes, es que cada uno de los socios indivisos tenía la responsabilidad del otro, *concursum partes fuit*. La participación de cada uno de los socios, era la misma independientemente del monto de la herencia original o de lo que fuera acreciendo con aportaciones futuras.

Para que una sociedad se formara debían reunirse dos o más socios que tuvieran el interés de un fin común y lícito, así como la aportación de cada uno de ellos, también se dividían en sociedades lucrativas, y no lucrativas si los socios tenían la finalidad de no perseguir un fin lucrativo.

La sociedad romana estaba entonces constituida con un gerente, o bien, un socio administrador, el cual obraba en nombre propio, sin necesidad de ameritar personalidad o que se le considerara persona moral.

Puede apreciarse entonces que las sociedades mercantiles tienen rasgos del derecho romano, es por eso que de aquí mismo proviene la sociedad anónima. En aquellos tiempos se les considero persona moral o jurídica a las asociaciones o las reuniones de los romanos, de los cuales se destacaban las reuniones de obras de teatro, establecimientos de gran utilidad

pública, así como las beneficencias. Estas permanecían por disposición establecida en una ley, un senado consulto o una institución imperial, cualquiera de estos tras figuras ejercían un poder supremo que permitía establecer o formar una persona moral o jurídica (Bialostosky, 1969).

La S.A. se crea y organiza para cumplimentar un objetivo acordado por sus fundadores. En la intención por realizar dicho propósito, la S.A. tiene que relacionarse con sus asociados y terceros. Ha de actuar como *persona*, es decir, como sujeto capaz de adquirir derechos y de contraer obligaciones. Sin embargo, su actuación ha de ser a través de órganos compuestos por personas físicas, quienes a fin de cuentas habrán de obrar por ella.

Efectivamente los accionistas de una S.A tienen derecho a participar en los *órganos sociales*. Se trata de una prerrogativa que deriva de la naturaleza de la S., irrenunciable aunque libremente ejercitable por el socio.

Precisamente la sociedad anónima requiere para actuar de tres instituciones peculiares: la asamblea general, la administración y la vigilancia.

EN el siglo XII la asamblea de accionistas era irrelevante, pues se congregaba esporádicamente, por ejemplo Levy (1938) "...la asamblea de la Compañía Francesa de las Indias Occidentales que no se reunió entre 1668 y 1775..." (pág. 192). Se observa entonces que la asamblea general no era tan indispensable en ese tiempo, pues a sus integrantes no les reconocían sus derechos, y en ocasiones se les intimidaban, al grado de no otorgarle sus dividendos (Labariega Villanueva, 1999).

Así es que la asamblea carente de un poder real y efectivo provocó que la soberanía se concentrara en un *consejo* reducido, cuya potencia desconoce la rendición de cuentas e impo-

ne sus decisiones al numeroso grupo de accionistas, mediante chantajes, amenazas, coacciones y hasta violencia física (Heckscher, 1943). Por otra parte, la conformación de estos consejos obviamente era oligárquica; entre el cumulo de asociados sobresale un pequeño y selecto circulo de socios de primer grado (*bewindehebbbers*, en Holanda; *chiefs adventurers*, en Inglaterra), quienes frente a los demás accionistas van a monopolizar y a controlar la sociedad mercantil (Montes A., 1977).

Esta peculiaridad de la fragmentación y antagonismo entre dos categorías de socios ( los que comandan la sociedad, y el resto, la gran masa de los accionistas) va a tener gran trascendencia, para comprender un aspecto importante de la S.A moderna y contemporánea: la segmentación entre la propiedad y en sentido amplio, y el control (Rubio, 1964).

La administración de una sociedad son un conjunto de actos y operaciones que derivan de la sociedad, afectando de algún modo el patrimonio de la misma para lograr el fin u objetivo, o bien es “el cumplimiento de cualquier tipo de actividad económica y jurídica en relación el patrimonio de la sociedad” (Suárez, 1962, pág. 61).

Es por eso que encontramos en el Derecho Positivo Mexicano, y en la legislación comercial, rasgos mercantiles que derivan del derecho romano, que si bien se sabe, las sociedades mercantiles son las que mayor desenvolvimiento podrían tener frente a aquellas sociedades de aquella época en Roma.

En base a la información anterior, se requiere analizar mediante el método mixto, los efectos fiscales y legales de las retenciones y deducciones de una sociedad anónima cuando hace pagos a través de emolumentos a consejeros, administradores y comisarios.

Esto con la intención de propiciar un campo más extenso de información, de manera que contribuya a comprender mejor las obligaciones fiscales de la sociedad anónima, de este modo la investigación será un documento con información clara y precisa para los interesados en el estudio.

El origen del tratamiento fiscal y legal del pago de honorarios o emolumentos a Consejeros, Administradores y Comisarios, se fundamenta en el capítulo I, Título IV, Personas físicas, de los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde señala que se asimilan a ingresos “Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales”.

Hoy en día es común encontrar que la figura de consejero, administrador y comisario en una sociedad, además de adquirir dicho cargo en la sociedad, se encuentre prestando servicios independientes a través de un contrato por prestación de servicios profesionales y por consecuencia el ofrecer otros servicios a la sociedad le genera una serie de obligaciones con el fisco (DOF, 2016e).

Estas personas que obtienen ingresos por emolumentos tienen la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta (ISR) a través del régimen de asimilable a salarios o bien pudieran ser que cumplan con sus obligaciones mediante el Capítulo II del Título IV sección I, Prestación de Servicios Profesionales, que prevé la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Sin embargo al momento de aplicar el tratamiento fiscal y legal que a este le corresponde, cada vez es frecuente encontrarse con sociedades que no efectúan correctamente la retención de impuestos a estos sujetos.

## **1.2 CONCEPTO DE EMOLUMENTOS.**

Actualmente no existe una disposición legal que fundamente la definición del término “emolumentos”, debido a esto, es necesario recurrir a la definición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, y lo define de la siguiente manera “Remuneración adicional que corresponde a un cargo o empleo”.

Es necesario resaltar que aunque en la Ley General de Sociedades Mercantiles se menciona el término emolumentos, otras disposiciones no definen este concepto.

Sin embargo se entiende que los emolumentos son los honorarios, según el artículo 94, fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y señala lo siguiente: “Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.” Entonces se entenderá por emolumentos a los honorarios que estas figuras perciban en la sociedad anónima.

En base a la definición del Diccionario de la Real Academia, y con fundamento en el artículo 94, de la LISR, quienes están sujetos a los emolumentos, son los cargos siguientes:

- Representantes legales, Administrador Único o Presidente del Consejo de Administración.
- Miembros del Consejo de Administración
- Comisarios, en su caso.

En base a esto, se hace referencia a una tesis aislada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a cerca de la diferencia entre el Representante Legal y el Administrador Único.

REPRESENTANTE LEGAL Y ADMINISTRADOR DE SOCIEDADES. DIFERENCIAS ENTRE REPRESENTACIÓN FUNCIONAL U ORGÁNICA Y MANDATO. El artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su párrafo primero, establece en forma genérica que la representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezca la ley y el contrato social. Asimismo, establece que el órgano de administración de las sociedades o la asamblea de socios, puede otorgar poderes a personas ajenas a dicho órgano sin restricción de las facultades de éste. La razón de que la ley admita que la administración tanto de una sociedad de responsabilidad limitada como de una sociedad anónima pueda confiarse a personas no socias de las personas morales, tiene la finalidad de dar elasticidad de organización y no cerrar el camino a necesidades distintas que pueden manifestarse en la imposibilidad de los socios de asumir directamente los cargos de administración, o en la conveniencia de acudir a especiales competencias y aptitudes de personas extrañas. Así, se distingue entre representación funcional u orgánica, de la negocial u otorgada por virtud de un mandato. Únicamente esta última es representación en sentido técnico, en tanto que los administradores son orgánicamente los representantes de la sociedad, pero el contrato social puede habilitar sólo a algunos para concretar la función. El cometido de todo administrador es, naturalmente, el de administrar el patrimonio de la persona jurídica; es aquel a quien se confía la realización de los fines de la sociedad; comprende todos los medios que sirven para la consecución del objeto indicado en el acta constitutiva; por ello, se acumulan en él los poderes de la capacidad jurídica que son fundamentalmente de formación y de declaración de la voluntad del ente. Administración y representación corresponden precisamente a la aplicación de estas dos prerrogativas del órgano. Por lo tanto, el nombramiento del órgano de administración no confiere ningún mandato, aunque el artículo 142 de la referida ley, establezca que la administración de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios mandatarios temporales, y el 157 que los

administradores tendrán la responsabilidad inherente a su mandato y la derivada de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen. La representación y el mandato se distinguen de una manera especial en una persona moral, dado que los representantes legales de ésta son órganos para la formación y ejecución de la voluntad social y por ello en cierto sentido son parte integrante de la misma persona moral y se identifican con ella, en tanto que los mandatarios de la misma persona moral no forman parte de ésta, sino que son personas extrañas a la persona moral en cuestión. Esta diferencia se basa en que el objeto de una sociedad tiene dos dimensiones en contraste, a saber, un lado negativo, por cuanto los representantes legales de ella no están facultados ni pueden realizar actos que sean contrarios o ajenos al objeto social, y otro lado positivo, en virtud de que dichos representantes legales en principio están facultados y pueden llevar a cabo todos los actos que se requieran para la realización del objeto social. De este último aspecto se deriva la regla general de que los integrantes del órgano de administración de la sociedad, como representantes de la sociedad, en principio están facultados y pueden llevar a cabo todos los actos que requiera la realización del objeto social, salvo las limitaciones que expresamente se les hayan impuesto, puesto que de conformidad con lo previsto por el primer párrafo del artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezca la ley y el contrato social. En cambio, para los mandatarios, aun los de una sociedad, rige la regla inversa, o sea, que sus facultades son sólo aquellas que expresamente se les hayan conferido para realizar determinados actos. A diferencia de los deberes legales y sociales de los administradores como órgano social, previstos por la ley o el acta constitutiva, o acuerdo de asamblea, las obligaciones de los mandatarios están reguladas por los artículos 2566, 2568, 2569 y 2570 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal. Los deberes de los administradores pueden agruparse en dos grandes categorías: deberes que se reflejan en las relaciones internas, es decir, frente a los socios y a la sociedad, y deberes que se reflejan en el exterior, frente a los acreedores y frente al público en general. La acción de responsa-

bilidad de la sociedad contra los administradores es de naturaleza social y corresponde a las asambleas de las sociedades de responsabilidad limitada y anónima, porque tiene por objeto reintegrar el capital social perdido por los abusos o mala gestión de los administradores. Luego, cuando alguno de los administradores de una sociedad de responsabilidad limitada o anónima, pretende fincar responsabilidad en contra de otros de la misma sociedad, es requisito que esa responsabilidad sea exigida por la asamblea general de accionistas, la que designará la persona que haya de ejercitar la acción correspondiente, como lo prevén los artículos 76 y 161 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Por otra parte, la acción de responsabilidad civil contra los representantes o mandatarios de una sociedad mercantil, por no ser éstos administradores de la sociedad, según lo antes considerado, no está sujeta a la mencionada condición o requisito de procedibilidad, sino que puede ejercitarse en cualquier tiempo, a falta de pacto en contrario, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2569 del multicitado código sustantivo civil. En consecuencia, si en un juicio una persona moral ejercita la acción de responsabilidad civil, contra otra física o moral que fungió como su administrador o mandatario, no puede considerarse que la acción está sujeta al requisito previo de que la asamblea de socios acuerde el ejercicio de la acción conforme a lo previsto en los artículos 76 y 161 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, porque ese requisito sólo se surte cuando la acción se ejercita contra los administradores orgánicos (López Ramos, 2001).

La tesis aislada hace diferencia entre el Representante Legal y el Administrador General de Sociedades, menciona que el primero pertenece desde un principio al órgano funcional de la sociedad, en cambio el segundo se refiere más a una figura de mandato, a una representación técnica. Sin embargo esta diferencia no es más que una tesis aislada que forma parte del Semanario Judicial de la Federación, el cual todavía no llega a formar parte de una verdadera jurisprudencia.

En el artículo 142 de la LGSM, señala que la administración de las sociedades anónimas, estará a cargo de uno o varios “mandatarios”, que podrán ser socios de la sociedad o ajenas a esta. Para mayor comprensión de lo que conlleva ser “mandatario”, se recurrirá a al Código Civil Federal, donde señala de manera específica la figura de mandato, esto para conocer legalmente de donde proviene.

De acuerdo al artículo 2546 del Código Civil Federal, el mandato es un contrato, donde el mandatario está obligado a cumplir por cuenta del mandante los actos jurídicos que este último le encarga, es decir, el mandatario estará a cargo por cuenta del mandante, de llevar a cabo las obligaciones en la gestión de uno o varios de los negocios, que este último le otorgue.

Se dice que el mandato puede ser escrito o verbal.

Luego señala el artículo 2551 del Código Civil Federal, que el mandato escrito debe otorgarse de la siguiente manera:

- I.** En escritura pública;
- II.** En escrito privado, firmado por el otorgante y dos testigos y ratificadas las firmas ante Notario Público, Juez de Primera Instancia, Jueces Menores o de Paz, o ante el correspondiente funcionario o empleado administrativo, cuando el mandato se otorgue para asuntos administrativos;
- III.** En carta poder sin ratificación de firmas.

En tanto sea verbal, solo se necesitará la presencia de las personas interesadas, es decir, las dos partes únicamente, con o sin testigos, sin embargo antes de que concluya el negocio para el que dio origen, debe ratificarse el mandato por escrito.

El mandato puede ser general cuando se trate de poderes generales para pleitos y cobranzas, para administrar bienes y para ejercer actos de dominio, bastará que el contrato

señale, que se otorgará con todas las facultades generales, según corresponda a cada una de ellas.

Por otra parte, el mandato especial se otorga cuando se pretende limitar las facultades de cualquiera de los tres casos mencionados anteriormente, es decir, los poderes serán especiales.

El mandato deberá otorgarse en escritura pública o carta poder, firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante un notario, jueces o autoridades administrativas correspondientes cuando se trate de un mandato general y el interés del negocio para el que se confiere sea mayor del equivalente a mil veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal al momento de otorgarse, y cuando el mandatario debe ejecutar a nombre del mandante, algún acto que conforme a la ley debe constar en instrumento público.

Si el interés del negocio para el cual se concede no excede de mil veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal al momento de otorgarse, el mandato podrá llevarse a cabo mediante un escrito privado, firmado por dos testigos, sin que sea necesaria la ratificación de las firmas.

El mandato será verbal solo cuando el interés del negocio no exceda de cincuenta veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal al momento en que se confiera dicho poder (DOF, 2013b).

El Código Civil Federal en sus artículos 2566 al 2570, señala las obligaciones de los mandatarios.

- ✓ El mandatario está obligado a dar oportunamente noticia al mandante, de todos los hechos o circunstancias que puedan determinarlo a revocar o modificar el encargo. Asimismo debe dársela sin demora de la ejecución de dicho encargo.

- ✓ El mandatario no puede compensar los perjuicios que cause con los provechos que por otro motivo haya procurado al mandante.
- ✓ El mandatario que se exceda de sus facultades, es responsable de los daños y perjuicios que cause al mandante y al tercero con quien contrató, si éste ignoraba que aquél traspasaba los límites del mandato.
- ✓ El mandatario está obligado a dar al mandante cuentas exactas de su administración, conforme al convenio, si lo hubiere; no habiéndolo, cuando el mandante lo pida, y en todo caso al fin del contrato.
- ✓ El mandatario tiene obligación de entregar al mandante todo lo que haya recibido en virtud del poder.

### **1.3 SOCIEDAD ANÓNIMA SUJETO AL PAGO DE EMOLUMENTOS.**

Es importante señalar de manera general, que las sociedades mercantiles tienen por objeto los actos de comercio, estas se reconocen en la ley porque tienen personalidad jurídica propia y distinta a los miembros que forman la sociedad, asimismo este tipo de sociedades cuentan con patrimonio propio en el que a través de esfuerzos se encaminan a lograr un fin lucrativo que es común para todos los accionistas.

La Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce como una forma de constitución a la Sociedad Anónima.

La sociedad Anónima se constituye bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita únicamente al pago de sus acciones.

Este tipo de denominación se forma libremente, y al emplearse este tipo de sociedad, ira seguida de las palabras “Sociedad Anónima” o de su abreviatura “S.A”.

Cuando las Sociedades Anónimas sean de Capital Variable, el artículo 213 de la LGSM, señala que el capital social será susceptible de aumento por aportaciones posteriores de los socios o por la admisión de nuevos socios, y de disminución de dicho capital por retiro parcial o total de las aportaciones.

Es importante señalar en el contrato constitutivo de la Sociedad Anónima de Capital Variable, las condiciones que se fijen para el aumento y la disminución del capital social.

En el artículo 220 de la LGSM, resalta que cuando se haga un retiro parcial o total de aportaciones de un socio deberá notificarse a la sociedad de manera fehaciente y no surtirá efectos sino hasta el fin del ejercicio anual en curso, si la notificación se hace antes del último trimestre de dicho ejercicio, y hasta el fin del ejercicio siguiente, si se hiciera después.

Ahora bien, la ley General de Sociedades Mercantiles señala que los emolumentos que se les otorga a los administradores, consejeros, comisarios, entre otros, deberán acordarse en la asamblea general de accionistas, o bien, este debe ser estipulado en los estatutos de la sociedad anónima desde un principio. Esto según el artículo 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el cual señala lo siguiente:

**Artículo 181.-** La Asamblea Ordinaria se reunirá por lo menos una vez al año dentro de los cuatro meses que sigan a la clausura del ejercicio social y se ocupará...

**III.-** Determinar los emolumentos correspondientes a los Administradores y Comisarios, cuando no hayan sido fijados en los estatutos.

#### **1.4 FORMALIDADES PARA EL PAGO DE EMOLUMENTOS**

Para el pago de emolumentos en una Sociedad Anónima, además de contar con escritura constitutiva conforme al artículo 6 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, entre los requisitos destacan las formalidades siguientes:

...**VIII.-** La manera conforme a la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores;

**IX.-** El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social...

Es importante mencionar que los requisitos mencionados anteriormente en conjunto con las reglas sobre organización y funcionamiento, formarán parte de los estatutos sociales de la Sociedad Anónima. Por ello es importante resaltar en la escritura la designación de los administradores que se harán cargo del objeto de la sociedad durante el funcionamiento de la misma.

Por otra parte, para que se les otorgue emolumentos a los Administradores, Consejeros y Comisarios, la Asamblea de Accionistas deberá llevar a cabo una asamblea ordinaria en su domicilio fiscal (salvo caso fortuito de fuerza mayor) por lo menos una vez al año, después de los cuatro meses que siguen del ejercicio. En esta asamblea se tratarán los puntos que señala el artículo 181 de la LGSM.

**I.-** Discutir, aprobar o modificar el informe de los administradores a que se refiere el enunciado general del artículo 172, tomando en cuenta el informe de los comisarios, y tomar las medidas que juzgue oportunas.

**II.-** En su caso, nombrar al Administrador o Consejo de Administración y a los Comisarios;

**III.-** Determinar los emolumentos correspondientes a los Administradores y Comisarios, cuando no hayan sido fijados en los estatutos.

Para otorgar los emolumentos a los Administradores, Consejeros y Comisarios, se debe considerar dentro de las formalidades, el cumplimiento de las obligaciones y funciones que estas figuras tienen con la Sociedad, ya que no es posible que un administrador perciba emolumentos sin antes haber cumplido con las obligaciones que se le hayan designado, por tal razón, se presenta la función que a cada uno le compete en la Sociedad Anónima.

#### **1.4.1 Asamblea de accionistas**

La Ley General de Sociedades Mercantiles señala en el artículo 178, que el órgano supremo de la Sociedad Anónima, es la asamblea de accionistas; este órgano supremo acuerda y ratifica todos los actos y operaciones de ésta y sus resoluciones son cumplidas por la persona que ella misma designe, y a falta de designación, por el Administrador o por el Consejo de Administración.

En los estatutos se podrá prever que las resoluciones tomadas fuera de asamblea, por unanimidad de los accionistas que representen la totalidad de las acciones con derecho a voto o de la categoría especial de acciones de que se trate, en su caso, tendrán, para todos los efectos legales, la misma validez que si hubieren sido adoptadas reunidos en asamblea general o especial, respectivamente, siempre que se confirmen por escrito.

En lo que no sea previsto en los estatutos de la Sociedad Anónima, se aplicará lo que la Ley General de Sociedades Mercantiles disponga.

La asamblea de accionistas celebrará asambleas ordinarias por lo menos una vez al año, dentro de los cuatro meses que siguen a la clausura de su ejercicio, para ocuparse de los puntos que ya se mencionaron anteriormente, según señala el artículo 181 de la LGSM.

También celebrará reuniones extraordinarias cuando así se requiera, según el artículo 182 de la LGSM.

Es muy importante señalar que las reuniones extraordinarias podrán suscitarse en cualquier momento.

#### **1.4.2 Funciones del administrador o consejo administrativo**

Si bien el artículo 157 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, estipula que el administrador tendrá responsabilidad inherente a su cargo y las que deriven de las obligaciones que la Ley y los estatutos dispongan.

Cabe resaltar que el artículo 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que los administradores son responsables solidarios con la Sociedad Anónima, en lo siguiente:

- I.-** De la realidad de las aportaciones hechas por los socios;
- II.-** Del cumplimiento de los requisitos legales y estatutarios establecidos con respecto a los dividendos que se paguen a los accionistas;
- III.-** De la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información que previene la ley;
- IV.-** Del exacto cumplimiento de los acuerdos de las Asambleas de Accionistas.

La ley establece que los administradores no serán responsables solidarios de las irregularidades incurridas por quienes hayan precedido, siempre y cuando el administrador conociéndolas, las comunique mediante un escrito al comisario.

Las obligaciones legales que posee la Sociedad Anónima, bajo la responsabilidad de sus administradores, según el artículo 172 de la LGSM, es el de presentar a la Asamblea de Accionistas, cada año, un informe que contenga los puntos siguientes:

- a) Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes.
- b) Un informe en que declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera.
- c) Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.
- d) Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio.
- e) Un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio.
- f) Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio.
- g) Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores.

De lo anterior, es necesario incluir el informe de los comisarios.

El informe que presentarán los administradores con los enunciados que se mencionaron anteriormente, deberá estar terminado y a disposición de los accionistas quince días antes de la asamblea, junto con el informe del comisario, también es necesario que a los accionistas se les entregue una copia de este informe.

En caso de que el informe no se presente dentro de los quince días, la Asamblea General de Accionistas podrá remover al administrador o Consejo de Administración, o de los comisarios, sin que se les perjudique en las responsabilidades que hubiesen incurrido.

#### **1.4.3 Función de los consejeros**

La Ley General de Sociedades Mercantiles señala en el artículo 143 que cuando sean más de dos administradores se constituirá lo que es el Consejo de Administración. El consejero forma parte del Consejo Administrativo, por tanto posee las mismas funciones que un administrador.

Es conveniente que cuando exista un Consejo Administrativo, se nombre a un presidente del consejo y aun delegado para la realización de algunos actos en concreto.

#### **1.4.4 Funciones de los comisarios**

La vigilancia de la Sociedad Anónima estará a cargo de uno o varios comisarios, estos podrán ser socios o personas ajenas a la sociedad, este cargo será temporal y revocable, según lo estipula la LGSM en su artículo 166.

Las facultades y obligaciones de los comisarios serán los siguientes:

- I.-** Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía que exige el artículo 152, dando cuenta sin demora de cualquiera irregularidad a la Asamblea General de Accionistas;
- II.-** Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados.
- III.-** Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para poder rendir fundadamente el dictamen que se menciona en el siguiente inciso.
- IV.-** Rendir anualmente a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo de Administración a la propia Asamblea de Accionistas. Este informe deberá incluir, por lo menos:
  - A)** La opinión del Comisario sobre si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias particulares de la sociedad.
  - B)** La opinión del Comisario sobre si esas políticas y criterios han sido aplicados consistentemente en la información presentada por los administradores.
  - C)** La opinión del comisario sobre si, como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad.
- V.-** Hacer que se inserten en la Orden del Día de las sesiones del Consejo de Administración y de las Asambleas de Accionistas, los puntos que crean pertinentes;

**VI.-** Convocar a Asambleas ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los Administradores y en cualquier otro caso en que lo juzguen conveniente;

**VII.-** Asistir, con voz, pero sin voto, a todas las sesiones del Consejo de Administración, a las cuales deberán ser citados;

**VIII.-** Asistir, con voz pero sin voto, a las Asambleas de Accionistas, y

**IX.** En general, vigilar la gestión, conducción y ejecución de los negocios de la sociedad.

Los comisarios también serán solidariamente responsable con la sociedad, de manera personal, en el cumplimiento de la Ley y lo que los estatutos sociales dispongan. Podrán apoyarse en el trabajo personal o profesional que actúen bajo la dependencia y dirección del comisario, la contratación dependerá únicamente del mismo.

## CAPITULO II. METODOLOGÍA

El enfoque de esta investigación es cualitativo, dado que para obtener información de los objetivos planteados, se diseñó una guía de entrevista con la finalidad de conocer la percepción que tienen las sociedades anónimas sobre los efectos fiscales y legales del pago de emolumentos a los comisarios, administradores y consejeros.

En este estudio se recolecto la información necesaria que sirvió de apoyo en el proceso de la investigación. La información evitó caer en errores que otros han cometido, también proporcionó distintos panoramas acerca de cómo se planteó la investigación, y por consiguiente facilitó la interpretación de lo investigado.

Hernandez, Baptista, & Fernández (2010) afirman que el método cualitativo: “se basa, ante todo, en el proceso mismo de recolección y análisis” (pág. 370). Si bien, este método se encamina más a interpretar la información obtenida, es decir, el investigador interpreta de acuerdo a su propia descripción y criterio, valorizando la información obtenida.

El paradigma de esta investigación es positivista, debido a la explicación de las obligaciones fiscales del pago de emolumentos.

En consecuencia la investigación tiene un diseño no experimental, ya que no se manipulan variables.

El método aplicado para este estudio, se define como exploratorio, debido a que es poco estudiado y no existen suficientes investigaciones previas que profundicen el objeto a estudiar, por lo tanto se requirió indagar y explorar más el tema, para así alcanzar los objetivos planteados.

El término explorar, significa indagar algo que se desconoce, o que se tiene vaga información de ello.

El objetivo del método exploratorio es precisar aún más el problema a resolver, familiarizarse con la investigación, para rescatar lo más relevante y necesario en el desarrollo del estudio.

La unidad de análisis en este estudio es la Sociedad Anónima de Capital Variable, así como los administradores, consejeros y comisarios.

La población objeto de estudio son todas las sociedades anónimas, pero la muestra se definió en base a un muestreo no probabilístico sujeto al estudio de casos-tipo, su objetivo según Hernandez, Baptista, & Fernández, (2010) es: “la riqueza, profundidad y calidad de la información, no la cantidad ni la estandarización” (pág. 397). En base a este tipo de muestra, se tomaron de 5 a 10 sociedades anónimas a estudiar. En atención a esto, el estudio se considera un caso.

El instrumento de investigación que se utilizó para este estudio fueron las disposiciones fiscales, video-conferencias, así como los medios informales, que son el internet, profesores, y expertos en el tema, estos son la principal fuente de información para el desarrollo del presente estudio, también se aplicaron entrevistas semiestructuradas a las sociedades anónimas, con el fin de complementar la información contenida en las disposiciones fiscales. Las preguntas se harán de acuerdo a los objetivos y a las preguntas de investigación.

La técnica de recolección de datos utilizada en la entrevista fue en base al Título IV, capítulo I, del artículo 94, fracción III, Ley del Impuesto Sobre la Renta, este artículo señala el tratamiento fiscal de los pagos de honorarios o emolumentos otorgados a consejeros, admi-

nistradores y comisarios. También fue en base a la Ley General de Sociedades Mercantiles, en el artículo 181, donde menciona los emolumentos que se les otorgará a los mismos.

La guía de preguntas consta de 8 ítems, son preguntas cerradas y se formularon en base a las preguntas de investigación y los objetivos. La aplicación de la entrevista fue entre el periodo de Marzo y Abril de 2017.

Para aplicar la entrevista, se siguieron los siguientes pasos.

1. Se hizo una cita con días de anticipación, de manera personal, telefónico o por correo electrónico.
2. El día de la cita el investigador se presentó y le pregunto al entrevistado si podía grabar la entrevista, una vez que el entrevistado accedió, el investigador le señalo que únicamente se enfoque a las sociedades anónimas, después de esto comienzo la entrevista.
3. La entrevistas tuvieron una duración entre 12 a 30 minutos, una vez que finalizaba, se le agradeció al entrevistado y culmino la entrevista.

#### GUÍA DE PREGUNTAS

1. ¿El administrador Único figura como socio en la sociedad anónima?
2. ¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?
3. ¿Que son los emolumentos?
4. ¿Cuáles los requisitos de deducción de los emolumentos?
5. ¿Con que periodicidad se le paga emolumentos al administrador único, consejero o comisario?
6. ¿Qué tasa de retención se le aplica al pago de emolumentos?
7. ¿El administrador presta otros servicios a la sociedad anónima por los que se le otorgue un salario distinto a los emolumentos?

**Tabla 1. Guía de Entrevista**

Los datos obtenidos de la entrevista se trataron mediante un análisis de contenido a través de la aplicación nube, analizando cada una de las 8 preguntas planteadas en la entrevista. Para dicho análisis se utilizó el siguiente formato, donde se vaciaron los resultados obtenidos de la aplicación.

N° preguntas	Preguntas de la entrevista	Palabra que se repite
1	¿El administrador Único figura como socio de la sociedad anónima?	
2	¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?	
3	¿Que son los emolumentos?	
4	¿Cuáles los requisitos de deducción de los emolumentos?	
5	¿Con que periodicidad se le paga emolumentos al administrador único, consejero o comisario?	
6	¿Qué tasa de retención se le aplica al pago de emolumentos?	
7	¿El administrador presta otros servicios a la sociedad anónima por los que se le otorgue un salario distinto a los emolumentos?	

**Tabla 2. Formato de respuestas**

## **CAPITULO III. RESULTADOS**

Una de las preguntas de investigación de este estudio fue ¿Las sociedades anónimas conocen los efectos fiscales y legales del pago de emolumentos a administradores, consejeros y comisarios?, y como respuesta a esta pregunta, se muestran los resultados obtenidos en este objeto de estudio.

### **3.1 OBLIGACIONES FISCALES DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA POR EL PAGO DE EMOLUMENTOS.**

#### **3.1.1 Requisitos para la deducción de emolumentos**

La Sociedad Anónima está regulada en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este título se encuentran los requisitos generales que se requiere para la deducibilidad de los “emolumentos”.

Para el pago de los emolumentos, se debe cumplir con una serie de requisitos establecidos en el artículo 27, fracción IX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estos deberán considerarse al momento de fijar y otorgar los emolumentos a los administradores, consejeros, y comisarios.

El citado artículo menciona que cuando se trate de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera 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:

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.

Para cumplir con el supuesto del inciso a), primero debe estar claro quién es “el funcionario de mayor jerarquía”, para tal caso, no existe en una disposición legal, ni siquiera en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sobre lo que se entiende por “el funcionario de mayor jerarquía”, es así que se recurre a la doctrina con el fin de tener una idea más clara de quien se encuentra en este precepto, porque analizando este primer supuesto, el sueldo del “funcionario de mayor jerarquía” será la base para hacer deducible los emolumentos de los otros funcionarios en la sociedad.

Agregando también, que la Ley debiera especificar quienes entran en este supuesto, para que de este modo se deduzca de manera correcta los emolumentos otorgados a los funcionarios de la sociedad.

A continuación se hace referencia a un criterio aislado a cerca de quien se considera “el funcionario de mayor jerarquía”.

FUNCIONARIOS DE MAYOR JERARQUÍA QUÉ SE DEBE ENTENDER COMO TALES, PARA EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN A QUE HACE ALUSIÓN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN X, INCISO A) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .- Para efecto de los requisitos de deducibilidad de las gratificaciones u honorarios que se otorgan a los administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, se requiere que el importe anual establecido para cada persona no sea superior, al sueldo anual que devengue el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad, en esos términos lo dispone el inciso a) de la fracción X del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el año 2003, aun y cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta y ningún otro ordenamiento legal precisen, que debe entenderse por "el funcionario de mayor jerarquía", por lo que ante esa

ausencia en la Ley, acudiéndose a la doctrina, se conoce que el funcionario de mayor jerarquía en la empresa será siempre el administrador único o el presidente del consejo de administración y, su sueldo anual es el que debe de servir como límite para determinar la percepción anual deducible de cada uno de los funcionarios, a los que refiere el precepto transcrito, luego, si una empresa desea gozar de ese beneficio fiscal de la deducción en comento, debe designar al funcionario de mayor jerarquía que dentro del consejo de administración llevará las facultades de dirección, administración, gerencia o vigilancia de la empresa y que además le otorgue un sueldo (Villanueva Olvera, 2005).

Como lo señala el criterio anterior, el funcionario de mayor jerarquía será el administrador único y el presidente del consejo de Administración, luego deberá tener un sueldo asignado que servirá de base en el pago de emolumentos para los miembros del consejo administrativo, el consejo de vigilancia, los comisarios, etc.

En caso de que el administrador único o el presidente del consejo de administración, no tengan un sueldo, la base que se tomará será el sueldo de la persona a quien se le confiera la administración, estos podrían ser el gerente general o director de la empresa.

La propia LGSM en el artículo 146 señala que 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. También que los nombramientos de los Gerentes serán revocables en cualquier tiempo por el Administrador o Consejo de Administración o por la Asamblea General de Accionistas.

De la misma forma en su artículo 146, indica que los gerentes tendrán las facultades que expresamente se les confieran; no necesitarán de autorización especial del Administrador o

Consejo de Administración para los actos que ejecuten y gozarán, dentro de la órbita de las atribuciones que se les hayan asignado, de las más amplias facultades de representación y ejecución.

En base a lo anterior, Orozco & Felgueres (2015) afirma que también el funcionario de mayor jerarquía en la empresa será el gerente general, aparte del administrador único o el presidente del consejo de administración, siempre y cuando el administrador o el presidente del consejo de administración no tengan asignado un sueldo...

- 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.
- c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

### **Ejemplo 1.**

En base a los tres supuestos del artículo 27 de la LISR mencionados anteriormente, se tiene que los tres se cumplen, por lo tanto el total de emolumentos es deducible.

Supuesto inciso a)

El importe anual establecido para cuatro miembros del Consejo Administrativo es de \$180,000.00 (esto es un total de \$720,000.00) y \$220,000.00 como pago de emolumentos al comisario, que no es superior al emolumento anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad (Presidente del Consejo administrativo) que es de \$500,000.00.

Supuesto inciso b)

El importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos es de \$940,000.00 y esto no es superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente, que es de \$2,320,000.00.

Supuesto inciso c)

Los emolumentos u honorarios no exceden del 10% sobre el total de las otras deducciones del ejercicio, que son \$10,528,230.00 esto por el 10% es igual a \$1,052,823.00 y el total de los emolumentos son de \$940,000.00, por tanto la cantidad es deducible, debido a que los emolumentos anuales no exceden el 10% de las otras deducciones.

Los requisitos para hacer deducibles los emolumentos a Administradores, Consejeros y Comisarios, limitan demasiado a la sociedad, esto lo refleja claramente la disposición.

La disposición pretende limitar la deducción de honorarios al Consejo de Administrador Único y al Comisario de las sociedades, así como evitar que dichos honorarios se determinen una vez que se conozcan los resultados de la empresa para tratar de impedir que con dichos honorarios se manipulen los resultados fiscales (Gallegos Barraza, 2016, pág. 134).

Sin embargo es importante notar que al principio, en la fracción IX, artículo 27 de la LISR, menciona pagos de forma mensual, pero para que los emolumentos puedan ser deducibles en la sociedad anónima, es preferible que los importes se otorguen de forma anual.

Al respecto, Campero (2014) Afirma:

Los requisitos para que sean deducibles son importes o montos de forma anual, es decir, si en un mes los supuestos que señalan los tres incisos no se cumplen, pero en el cierre del ejercicio lo logran cumplir, las erogaciones realizadas por tales conceptos son deducibles (pág. 122).

Como ya lo menciona Campero, será hasta el cierre de ejercicio donde se determine si realmente se cumplió con los tres incisos antes mencionados, de ser así, serán deducibles los emolumentos para la sociedad anónima.

Luego, Lopez Padilla (2016) señala:

...se trata de evitar que los honorarios o gratificaciones a los miembros de los consejos de administración, de vigilancia, consultivos y de más señalados, en la fracción IX del artículo 27, sean de tal forma desproporcionados y elevados, que además de perjudicar a los intereses de la SHCP, al hacer deducibles cantidades tan elevadas, se haga en detrimento del propio personal trabajador de la empresa (pág. 183).

Si bien es cierto, que al otorgar cantidades elevadas de emolumentos a estas figuras, afectaría al personal de la empresa, debido a que su participación en las utilidades disminuiría.

### **3.1.2 Retención por el pago de emolumentos**

Las Sociedades anónimas que otorguen “emolumentos” están obligadas a retener el Impuesto Sobre la Renta a los administradores, consejeros, comisarios y demás, conforme al quinto párrafo del artículo 96 de la LISR, que señala lo siguiente:

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 para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo.

Es importante destacar puntos sobresalientes en el párrafo anterior, el primer punto es resaltar el artículo 152 de la LISR, este artículo hace referencia a la tarifa anual de re-

tención, donde resalta que se le retendrá a los administradores, consejeros, comisarios y de más, aplicándoles la tasa máxima que es del 35% .

### **Ejemplo 1.**

La empresa La Fortuna, S.A. de C.V. le paga un emolumento al Presidente del Consejo de Administración de \$95,000.00 anuales, esta persona no tiene relación de trabajo con la empresa.

*Tabla 3. Cálculo ISR anual*

Base	\$ 95,000.00
Tasa Art. 152 LISR	<u>35%</u>
ISR Causado	\$ <b>33,250.00</b>

Fuente: Propia del investigador

### **Ejemplo 2.**

La empresa La Buena Suerte S.A. de C.V le paga al comisario un emolumento mensual de \$10,000.00, el ISR a retener, sería el siguiente.

*Tabla 4. Cálculo ISR mensual*

Base	\$ 10,000.00
Tasa Art. 152 LISR	<u>35%</u>
ISR Causado	\$ <b>3,500.00</b>

Fuente: Propia del investigador

Es muy importante resaltar que nunca podrá existir relación laboral entre el Comisario y la sociedad, por lo tanto el comisario siempre estará sujeto a la tasa máxima del artículo 152 de la LISR.

En cambio entre el administrador y la sociedad, si puede existir relación laboral, y cuando esto suceda, se le retendrá de acuerdo a la tarifa mensual del artículo 96 de la LISR.

Del ejemplo anterior se observa que a los administradores, consejeros y comisarios se les está reteniendo la tasa máxima del 35%, esto transgrede el principio de proporcionalidad y equidad que señala el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dice lo siguiente:

Son obligaciones de los mexicanos:

...**IV** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Si bien, se observa que se transgreden estos dos principios, por una parte el principio de proporcionalidad, cuando a estas figuras se les retienen la tasa máxima del 35% del Impuesto Sobre la Renta sobre los emolumentos, sin considerar que muchas veces las cantidades percibidas no son tan elevadas y varían los emolumentos para cada uno.

Por otra parte transgrede el principio de equidad, ya que un administrador, consejero o comisario, puede percibir un emolumento menor al otro, sin embargo la autoridad les está aplicando la misma tasa a ambos, siendo que no perciben lo mismo. Es aquí donde se viola el principio de equidad (DOF, 2017a).

Así pues la autoridad les está reteniendo la tasa más excesiva a estas figuras, sin tomar en cuenta que debe ser proporcional a sus ingresos, sin embargo esto le afecta mucho más a los comisarios, ya que la LGSM puntualiza que los comisarios no deben estar sujetos

a relación laboral con la sociedad, esto conlleva a estar sujetos siempre a la tasa máxima sin opción alguna (DOF, 2016f).

Por otra parte, analizando el apartado del quinto párrafo sobre la retención que se efectuará a estas figuras, se observa que no está muy claro lo que señala la ley. A criterio propio la tasa máxima se relaciona con el límite inferior de la tarifa, es así que la retención aplicable a los emolumentos, debe ser en base al límite inferior y no aplicando la tasa máxima del artículo 152 LISR.

Ejemplo: 3

Suponiendo que la Asamblea de Accionistas aprueba un emolumento al Administrador Único por \$120,000 anuales, aplicando el criterio anterior, el impuesto retenido sería de acuerdo a la tasa que señale el límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR.

**Tabla 5. Tarifa aplicable a retención**

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00

Fuente: Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal, DOF (2017, Pág. 17).

La tasa de retención en base al límite inferior es de 17.92%, y la cantidad que debería de retenerse al administrador único es de \$ 21,504.00.

Ahora si lo comparamos con lo que señala la disposición, la tasa a aplicar sería la máxima, el 35%, entonces el impuesto a retener sería \$42,000.00, haciendo esta comparación se observa que es excesivo, no proporcional y evidentemente inequitativo, ya que hay una diferencia de impuestos por \$20,496.00, y esto resulta demasiado oneroso para el administrador, consejero y comisario.

**Tabla 6. Comparativo de cálculos en base a los artículos 96 y 152 de la LISR.**

EMOLUMENTOS	TASA	ISR	DIFERENCIA EN ISR
120,000.00	Tasa Límite Inferior <b>17.92%</b>	21,504.00	<b>42,000.00</b>
120,000.00	Tasa Máxima <b>35%</b>	42,000.00	

Fuente: propia del investigador.

El segundo punto sería saber si los administradores, consejeros, comisarios y sus equivalentes son sujetos de aseguramiento del Régimen General Obligatorio del Seguro Social, y en qué caso. Esto para determinar si existe o no relación laboral con la Sociedad, ya que cuando existe subordinación, la forma de retención difiere.

Como ya se sabe, los miembros del consejo de administración, o en su caso el comisario de una sociedad, son los responsables de supervisar los actos de la administración.

La función de supervisión necesita total independencia y ecuanimidad de las personas que desempeñan dichos cargos; es por ello que no deben ser partícipes de la operación de la empresa, o bien del logro de los objetivos de ésta. Tan es así que el numeral 165, fracción II de la LGSM prevé que no pueden ser comisarios o miembros del consejo de vigilancia los trabajadores de las compañías, ni los colaboradores de los accionistas o socios de aquellas (Expansión S.A de C.V, 2007).

En base a esto, y a las actividades e ingresos de los comisarios o miembros del consejo de vigilancia, no se les puede considerar trabajadores, mucho menos que estén sujetos de aseguramiento del Régimen Obligatorio del Seguro Social.

Lo anterior con fundamento a los artículos 12, fracción I de la LSS y 20 de la Ley Federal de Trabajo, los cuales señalan lo siguiente:

Artículo 12. 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...

Luego el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo vuelve a señalar lo siguiente:

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...

De manera clara y precisa los artículos anteriores señalan que únicamente son sujetos al Régimen Obligatorio del Seguro Social aquellas personas que prestan un servicio personal subordinado (trabajadores) a otra (patrón), a cambio de un salario (DOF, 2015d).

Asimismo el acuerdo número 112893, del 13 de mayo de 1963.

“Sujetos al seguro obligatorio. Consejo de administración, miembros del: Art. 12. No son sujetos del seguro obligatorio los miembros del Consejo de Administración de las empresas que no desempeñan algún puesto adicional mediante retribución específica.

Los administradores únicos que substituyen al Consejo de Administración (donde no existe éste), de acuerdo con la Ley de Sociedades Mercantiles y siempre que no desempeñen otro puesto con retribución específica”.

Si bien este acuerdo reafirma nuevamente que las figuras de administrador, consejero, comisario y de más, no son sujetos de afiliarse al seguro obligatorio, siempre y cuando no exista una relación laboral con la sociedad anónima (DOF, 2015g).

Es necesario señalar otro acuerdo que la Sociedad Anónima debe considerar cuando se encuentre en el supuesto que señala el artículo 285 de la Ley Federal del Trabajo.

A continuación se resalta la parte más relevante del Acuerdo del Consejo Técnico del IMSS no. 558/2005 del 14 de diciembre de 2005.

“...En términos de lo dispuesto por Artículo 285 de la Ley Federal del Trabajo, en relación con los Artículos 20 y 21, los agentes de comercio, vendedores, viajantes, propagandistas; impulsores de ventas y otros semejantes, incluyendo a los agentes comisionistas denominados “representantes” deben ser considerados como trabajadores de las empresas a las que prestan sus servicios, por tener estos el carácter de permanentes, y por lo tanto sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio que establece la Ley del Seguro Social, por ubicarse en el supuesto que consigna la fracción I del Artículo 12 de dicho ordenamiento legal, salvo que no ejecuten personalmente el trabajo o que únicamente intervengan en operaciones aisladas...” (IMPC, 2006).

Como se conoce, los administradores consejeros, comisarios y de mas, están regulados en el capítulo I de los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado, Título IV de las Personas Físicas, Ley del Impuesto Sobre La Renta, artículo 94, fracción III, para ser exactos.

Sin embargo, para demostrarle al IMSS los pagos efectuados por los conceptos de asimilados, es necesario que se cumplan los requisitos que establece la LISR, teniendo la seguridad de que no existe una relación laboral entre los prestadores de los servicios y los prestatarios.

Para desvirtuar los hechos, Reyes Luera (2016) señala:

Es importante hacer un análisis de lo que son los honorarios asimilados, ya que este concepto no está definido en ninguna Ley, y hay que sustentarlo de tal manera que, cuando exista una visita domiciliaria, un requerimiento o aplique sus facultades el Instituto Mexicano del Seguro Social, se tengan los elementos para desvirtuar la presunción de que son sujetos de aseguramiento.

Es muy importante lo que menciona el párrafo anterior, ya que el IMSS siempre buscará la forma de hacer que el contribuyente caiga en la presunción, por esto se debe contar con todos los elementos necesarios para que esto no suceda.

Ahora bien, existe subordinación si las personas que perciben ingresos asimilados a salarios reúnen los elementos de relación de trabajo que establece el Artículo 20 de la LFT, por consiguiente las sociedades tendrán la obligación de afiliar a sus trabajadores al Seguro Social, así pues los trabajadores tendrán derecho a todas las prestaciones de Ley como son: aguinaldo, vacaciones, prima vacacional, horas extras, finiquitos, liquidación, etc. revisar

Cabe señalar que un elemento muy importante en la relación de trabajo, es la subordinación, sinónimo de poder de mando y deber de obediencia, esta facultad y obligación se refiere exclusivamente al trabajo contratado y dentro de la jornada laboral.

Asimismo es necesario resaltar que el trabajo contratado debe ser personal, es decir, debe realizarlo la persona contratada, debe percibir un salario, y además debe reunir los requisitos que sean necesarios para que se integre la denominación de trabajador.

A continuación se cita la siguiente tesis, donde se observa la diferencia entre un trabajo personal subordinado y la prestación de servicios profesionales.

RELACION LABORAL. REQUISITO DE LA. SU DIFERENCIA CON LA PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES. No basta la prestación de un servicio personal y directo de una persona a otra para que se dé la relación laboral, sino que esa prestación debe reunir como requisito principal la subordinación jurídica, que implica que el patrón se encuentra en todo momento en posibilidad de disponer del esfuerzo físico, mental o de ambos géneros, del trabajador según la relación convenida; esto es, que exista por parte del patrón un poder jurídico de mando correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio; esa relación de subordinación debe ser permanente durante la jornada de trabajo e implica estar bajo la dirección del patrón o su representante; además, el contrato o la relación de trabajo se manifiestan generalmente, a través de otros elementos como son: la categoría, el salario, el horario, condiciones de descanso del séptimo día, de vacaciones, etc., elementos que si bien no siempre se dan en su integridad ni necesita acreditar el trabajador tomando en consideración lo que dispone el artículo 21 de la Ley Federal del Trabajo, sí se dan en el contrato ordinario como requisitos secundarios. Por tanto, no es factible confundir la prestación de un servicio subordinado que da origen a la relación laboral regulada por la Ley Federal del Trabajo con el servicio profesional que regulan otras disposiciones legales; en aquél, como ya se dijo el patrón da y el trabajador recibe órdenes precisas relacionadas con el contrato, dispone aquél dónde, cuándo y cómo realizar lo que es materia de la relación laboral, órdenes que da el patrón directamente o un superior jerárquico, representante de dicho patrón, y en la prestación de servicios profesionales el prestatario del mismo lo hace generalmente con elementos propios, no recibe órdenes precisas y

no existe como consecuencia dirección ni subordinación, por ende no existe el deber de obediencia ya que el servicio se presta en forma independiente, sin sujeción a las condiciones ya anotadas de horario, salario y otras (Bárcenas Chávez, 1993).

De lo ya mencionado anteriormente y de acuerdo a la tesis, no se puede considerar como trabajador al administrador único o consejo de administración de una sociedad, ya que este, o estos, son el órgano de representación y administración de la misma. Esta excepción es siempre y cuando no desempeñen un puesto adicional con retribución específica.

Si bien se mencionaba anteriormente que el administrador puede estar sujeto a una relación de trabajo dentro de la sociedad anónima, de ser este el caso, se le tendría que retener de acuerdo a la tarifa mensual establecida en el segundo párrafo del artículo 96 de la LISR.

#### **Ejemplo: 4**

La empresa “La Especial”, S.A. de C.V. le paga un emolumento al Secretario del Consejo de Administración por \$12,000 mensuales, pero además esta persona tiene una relación de trabajo con la empresa y percibe un sueldo de \$25,000.

Recordando que el artículo 96 de la LISR en su quinto párrafo señala que cuando existe relación de trabajo con el retenedor, los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales se sujetarán a la retención establecida en el segundo párrafo del mismo artículo, es decir a la tarifa mensual.

**Tabla 7. Tarifa para el cálculo de los pagos provisionales mensuales.**

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00

Fuente: Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal, DOF (2017, Pág. 10).

En base a esto, el cálculo sería el siguiente:

**Tabla 8. Cálculo por pago de emolumentos**

	Emolumento	12,000.00
+	Salario	25,000.00
=	Base	37,000.00
-	Límite Inferior	32,736.84
=	Excedente	4,263.16
x	Tasa	30%
=	Impuesto Marginal	1,278.95
+	Cuota Fija	6,141.95
=	ISR Causado	<b>7,420.90</b>

Fuente: Propia del investigador

En cambio esto no aplica para los comisarios, ya que no se encuentran bajo dirección o dependencia de la sociedad, por lo tanto no poseen la calidad de trabajador.

Por otra parte, los gerentes deben considerarse como trabajadores, solo cuando no forman parte integrante de la empresa y no están vinculados a los resultados económicos de la actividad en la misma, de ser este el caso tendrían el carácter de patrones.

Encuadrando en el supuesto de que existe relación laboral entre el patrón y el trabajador, es obligación del patrón llevar a cabo la contratación de una relación individual de trabajo, a través de las siguientes modalidades:

- 1) Por obra determinada
- 2) Por tiempo determinado
- 3) Por temporada
- 4) Por tiempo indeterminado (a prueba y capacitación inicial)

Cuando no se acrediten las excepciones a que señala el Artículo 285 de la LFT, existirá relación laboral, y por consiguiente se utilizarán el Contrato de Comisión Mercantil ó Contrato de Prestaciones de Servicios.

Se mencionaba anteriormente, que los asimilables a salarios se encuentran en el artículo 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece lo siguiente:

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...

Ahora bien, la retención del Impuesto Sobre la Renta por la prestación de un servicio personal subordinado, está sujeta a lo que señala el artículo 96 de la LISR, el cual señala:

Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a

cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente...

Y continúa el artículo 96 de la LISR diciendo:

...Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate.

Esto significa que las sociedades anónimas tendrán la obligación de efectuar la retención mensual que corresponda a quienes le presten un servicio personal subordinado, así como deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios que estos otorguen.

## **3.2 RESPONSABILIDAD FISCAL**

### **3.2.1 Responsabilidad Penal**

El artículo 95, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación señala que serán responsables de delitos fiscales quienes:

...Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.

Esto significa que los administradores de la Sociedad Anónima son sujetos de responsabilidad penal, ya que se les confiere la responsabilidad administrativa, por ende ad-

quieren obligaciones de normas jurídicas, como lo es la LGSM, o específicamente de la escritura constitutiva (DOF, 2017c).

En relación a lo anterior, para efectos de revisión por parte de la autoridad, se cita la siguiente regla en relación con el artículo 42 del CFF.

...las autoridades fiscales informarán al contribuyente, a su representante legal, y tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, los hechos u omisiones que se conozcan en el procedimiento... (Regla II.2.8.8, RSMSC , 2014).

Como se observa en la mencionada regla, la autoridad fiscal se dirigirá al órgano de dirección cuando haya requerimientos, en este caso al administrador único o consejo de administración, que es el órgano que se encarga de direccionar el objeto de la sociedad anónima.

Cuando el administrador no atienda el requerimiento de la autoridad fiscal, este iniciará un procedimiento de fiscalización, y si en dicho procedimiento se detectan omisiones y el administrador tenía conocimiento de ello, caerá en responsabilidad penal, por tener calidad de garante, es así como se involucra al órgano de administración (DOF, 2017c).

### **3.2.2 Responsabilidad Solidaria**

Asimismo el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, párrafo tercero, fracción III, señala lo siguiente:

...La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas

por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

La responsabilidad social conlleva a que el Administrador o Consejo de Administración, mantenga la empresa al corriente de sus obligaciones fiscales.

Un administrador o consejo de administración estará sujeto a la responsabilidad que resulte de la propia LGSM, de los estatutos sociales, de los poderes que se les confieran y del CFF. Por ese motivo, la diligencia de estos funcionarios tendrá que ser innegable y, sobre todo, consciente del gran compromiso (Expansión S.A de C.V, 2007).

Una vez más el Código Fiscal de la Federación en su propio artículo 26, fracción X, señala que son responsables solidarios quienes tengan o hayan tenido el control efectivo de

la sociedad respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.

Luego establece en el inciso C), que el “control efectivo” es la capacidad que tiene una persona o grupo de personas de llevar a cabo los siguientes actos:

...Dirigir 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.

Como se observa el párrafo anterior, nuevamente el administrador encuadra en el hecho de ser responsable solidario con la sociedad, por tener el control efectivo en la misma, por lo tanto, el administrador simplemente no puede deslindarse de cualquier responsabilidad penal, fiscal o legal que la sociedad anónima contraiga (DOF, 2017c).

### 3.3 ENTREVISTAS APLICADAS

Finalmente, considerando la información anterior, se muestran las entrevistas aplicadas de acuerdo al estudio de Casos-Tipo, en este estudio se había considerado entrevistar de 5 a 10 Sociedades Anónimas de Capital Variable, sin embargo algunos de los representantes legales entrevistados, representaban a más de una sociedad anónima.

Hubo preguntas que no fueron contestadas debido al desconocimiento de los mismos. En el transcurso de la entrevista fueron surgiendo otros cuestionamientos a cerca del tema y se fueron haciendo anotaciones de los mismos, por esta razón en más de una entrevista hubo preguntas que no estuvieron contemplados en la guía diseñada, sin embargo en el análisis de “nube de palabras” se respetaron las 7 preguntas diseñadas en la guía de preguntas que se había contemplado inicialmente. A continuación se transcriben las entrevistas y sus respectivos cuadros de análisis.

#### ENTREVISTA 1

Los emolumentos se toman como una alternativa porque ya no había utilidad ni CUFIN, esto para poder pagarles de alguna manera o a darles una aportación a los socios.

##### **1. ¿El administrador Único o Consejo de Administración es socio de la sociedad?**

Muchas veces el administrador único es el representante legal, es el que tiene el poder para hacer todos los movimientos de la empresa, y es muy raro que deleguen ciertos poderes a un representante para pleitos o cobranzas, tramites en el seguro social o algún otro trámite ante el SAT, casi siempre el administrador único es el representante legal y el que tiene una figura de autoridad en una sociedad anónima.

El consejo de administración se conforma cuando son varios socios y estos forman un consejo, conforme al porcentaje de su participación es como se empiezan a delegar los puestos dentro del consejo administrativo.

La mayoría de las veces son dos administradores únicos, algunas veces son el papa y la mama y los hijos que aún son menores, entonces dentro del consejo administrativo no funcionarían porque dos no tienen la carga legal.

Si son socios los que forman parte del consejo administrativo y si representan un papel importante dentro de la sociedad, ya sea que sea el director o que sea la persona con más alto rango dentro de la sociedad y que entre ellos mismos se tomen las decisiones. El consejo de administración la mayoría de veces son tres o más socios y el administrador único cuando son dos.

El consejo de administración se forma por el presidente, el secretario y el escrutador.

Son socios y se consideran como socios y si van a tener una participación va a ser por dividendos o emolumentos, depende de cómo lo vayan a tratar.

También el mismo administrador genera un honorario, pero como honorarios como figura aparte, si se ve desde el lado de la persona física el genera una factura o recibo de honorarios por estar trabajando con la administración de la empresa. La figura la maneja como honorario, por llevar la administración cobra un honorario como persona física en el título IV para la persona física, no se da el tratamiento de emolumento, sino como honorario, como persona física que se le retiene ISR e IVA.

En el caso de emolumentos la tasa de retención es fija. Dentro de la misma empresa, el administrador o el que funge como administrador, genere un recibo de honorarios y tenga su

tratamiento como persona física título IV y los acumule con los demás ingresos, porque por su parte también renta, recibe dividendos o también tiene participación en otras empresas, más aparte se le designa también un emolumento, y aparte recibe ingresos por dividendos, y ya el tratamiento de la persona física viene siendo la acumulación del título IV.

## **2. ¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?**

El papel que realiza el comisario, muchas veces es el mismo contador de la empresa ya sea interno o externo, el que realmente realiza los estados financieros, presenta las declaraciones. El que evalúa los informes al final de cuenta es un contador o un asesor fiscal o financiero externo que evalúa la situación de toda la empresa. El comisario siempre es una persona externa de la sociedad anónima.

El mismo contador (comisario) hace sus revisiones, balanzas, estados financieros, las notas que ejecute, las notas completas y que se tenga que presentar ante la asamblea y haga sus observaciones.

## **3. ¿Qué son los emolumentos?**

Es una aportación que se hace a los miembros de consejo o a los directivos en base al trabajo realizado y tiene un tratamiento muy diferente a los dividendos, se va a tasa máxima, a veces la retención lo hacen mal y le aplican el 20%, o que tenga la misma figura que un asimilable, les dan el mismo tratamiento mensual con la tasa máxima, también que sea el tratamiento de un asimilable, donde las aportaciones son mensuales que es como un asimilable a salario y que los manejen con una tasa máxima del 35%, también hay errores y aplican el 20% considerando quien sabe que capítulo, a lo mejor otros ingresos y que se presente la informativa como retenciones tanto de la persona moral por haber entregado sus emolumentos.

#### **4. ¿Cuáles son los requisitos de deducción de los emolumentos?**

Primero que grave con la tasa máxima.

#### **5. ¿Con que periodicidad le paga emolumentos a sus administradores, consejeros y comisarios?**

Los emolumentos se pagan mensuales en una empresa y está pactado en una asamblea que se va repartir el emolumento por tal cantidad fija. En los estatutos del acta constitutiva dice que el consejo administrativo tiene derecho de recibir emolumentos, no dice la periodicidad pero si dice que está facultada, también dentro de una asamblea por única ocasión se va repartir un emolumento por cierta cantidad con la retención correspondiente.

Por cuestión de flujo o la situación financiera de la empresa si puede solventar este gasto, por apoyo también a los accionistas, pero por lo regular se fijan los emolumentos en actas de asamblea, a parte fuera del acta constitutiva que se designan estas aportaciones para el consejo, mensualmente se llegan a percibir de emolumentos una cantidad de 6500 dólares mensualmente en algunas empresas, esto depende también del margen de utilidad que tiene la empresa, ni el funcionario de más alta jerarquía va ganar esa cantidad de sueldo en un mes, y eso es uno de los requisitos, que no rebase el puesto más grande el sueldo, que tengas una bitácora de las actividades que va realizar, que se grave con la tasa máxima, que si funjan como consejo y que si hagan las actividades específicas. La cantidad de los 6500 dólares es al representante legal.

La cantidad es muy elevada, considerando a lo mejor que tiene un ingreso anual como de 20,000,000.00 entonces por fungir como administrador si es una cantidad muy elevada y en actas está asentado en minutas dentro de la asamblea, aun así creo que no reúne todos los requisitos pero dentro de la estrategia que se le recomendó a esta empresa así lo manejan.

Considerando que si ya está en actas, libros y cumple con todo el protocolo, emitir el recibo correspondiente.

### **El pago de emolumentos ¿reúne los requisitos fiscales?**

Se genera una constancia, sale el cheque a nombre de la persona, si se genera un comprobante fiscal conforme al código y todos los requisitos y si se presenta dentro de la declaración informativa la obligación de esta retención. Dentro de lo que cabe si cumple con todos los requisitos fiscales.

### **6. ¿Qué tasa de retención le aplica al pago de emolumentos?**

Es la tasa máxima del 35%, aunque por cuestión de sistema les marca la tasa como tarifa y no como tasa máxima, a lo mejor por el simple hecho de malinterpretar la ley o que el sistema lo aplique mal y aplique la tarifa mensual y lo tome como asimilable en lugar de tomar como tasa máxima y dejar el 35%, también por el mismo desconocimiento del tema se aplica la tasa máxima pero para la persona moral no para la física, al final de cuentas si se le aplica una retención equivocada quien va pagar las consecuencias es la misma persona física en su declaración anual por la suma de los capítulos, en la retención si no se le aplico la tasa máxima, la retención va ser menor y el impuesto anual se disparará y es la consecuencia de no hacer el cálculo correcto.

Pero los errores que se han visto en los casos de las retenciones es por el desconocimiento de cómo manejar esta figura. Estos errores se detectan cuando se revisa al contador interno de la sociedad, los errores se ven en la revisión de las informativas, que si por formato se suma cuanto se tiene por emolumentos y retenciones y te señala que es cierta cantidad por la tarifa máxima, entonces aquí sale una diferencia, te das cuenta que si sumas o si divides

la retención entre el emolumento no llega ni a la tasa del 30%, vas revisando mes con mes y te das cuenta que a lo mejor lo aplico por tarifa el sistema, muchas veces es descuido del sistema, ya que se pretende llenar el formato correctamente, aunque por más que se quiere llenar los campos como señala el reglamento, las leyes, o las resoluciones misceláneas el sistema no permite, el sistema no está adecuado para hacerlo así, el sistema así lo marca. El SAT solo te da la plataforma para facturación electrónica y hasta allí, lo que son constancias, timbrado de nóminas, como tal, o constancia de retenciones para dividendos, retenciones para emolumentos, en otros capítulos que no sean sueldos, que no sea honorarios, no te da una plataforma gratuita, timbrado de nóminas creo que ya hay, en mis cuentas pero para cierto sector de contribuyentes, pero para la mayoría o por lo menos un 80% de contribuyentes que hacen estos trabajos de emitir un comprobante fiscal de retenciones de emolumentos o asimilables manejan un programa con un proveedor como lo que es CONTPAQ, entonces si no se alimenta bien el sistema no se obtendrá el comprobante adecuado.

Muchas veces los que hacen toda la programación del sistema, son ingenieros en sistemas y no conoces todas las modificaciones que tiene la ley, entonces por más que el contador quiera aplicar la ley, el sistema se va trabar. Entonces el error está en el desconocimiento de los ingenieros que fabrican estos sistemas.

**7. ¿El administrador le presta otros servicios por los que usted le otorgue un salario, diferente a los emolumentos?**

Hay una empresa donde un trabajador está registrado como trabajador y dentro de la misma empresa recibe emolumentos pero uno anual, y aparte en base al resultado anual percibe dividendos, recibe dividendos y funge como parte del consejo administrativo. Es posible que parte del consejo este trabajando dentro de la empresa, recibe un sueldo, recibe un

emolumento, y en caso de haber utilidad también se genera un dividendo para este, la misma empresa va a mandar su informativa de sueldos, anexo 1, su informativa de retenedores en el anexo 2 aplicando dividendos provenientes de CUFIN o no, y aparte asimilables o emolumentos.

### **Información Adicional**

Los socios no reciben un sueldo pero revisando la balanza te das cuenta de que se benefician, ya que hay muchas fugas o reposición de gastos, luego aparece la cuenta de deudores diversos con todos los socios, esto en una revisión se pueden presumir como dividendos y hasta las partidas no deducibles, entonces fiscalmente hay cosas que se deben tomar en cuenta para que estos no se consideren ingresos para los accionistas, ideando figuras que pueden beneficiar al socio para poderle dar una aportación, sueldo o emolumento, sin que la empresa cargue con tanto impuesto, porque entonces pasaría que si la empresa absorbe todas las retenciones, o se descapitaliza o le quitas el flujo con tal de que los socios estén solo recibiendo y no esperarse hasta el cierre del ejercicio para determinar un CUFIN y así poderlo pagar conforme a la ley.

Es una figura bastante práctica para aquellos que necesiten un sueldo o una salida de dinero por parte de los socios sin pagar o sin caer en dividendos, pero no todos los contadores tenemos el conocimiento de aplicarlo, encuadrarlo y que estén bien fundamentados, que puedan ser deducibles y que en caso de una revisión no te los manden al capítulo de dividendos.

Por ejemplo en una empresa que no tenga trabajadores, como compruebas que no están recibiendo el porcentaje de acuerdo al de mayor jerarquía, entonces ahí ya no hay forma de encuadrar y te lo tumban. El los criterios normativos el SAT no los marca tanto, ya sería cuestión del auditor en caso de una revisión que es lo que va encuadrar en este caso.

N° preguntas	Preguntas	Palabra que se repite
1	¿El administrador Único figura como socio de la sociedad anónima?	Administrador, Persona física
2	¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?	Evalúa
3	¿Que son los emolumentos?	Aportación
4	¿Cuáles los requisitos de deducción de los emolumentos?	No hay
5	¿Con que periodicidad se le paga emolumentos al administrador único, consejero o comisario?	Cantidad
6	¿Qué tasa de retención se le aplica al pago de emolumentos?	Máxima
7	¿El administrador presta otros servicios a la sociedad anónima por los que se le otorgue un salario distinto a los emolumentos?	sueldos

**Tabla 9. Resultado Entrevista 1**

## ENTREVISTA 2

### **1. ¿El administrador Único figura como socio en la sociedad anónima?**

Las sociedades anónimas forman un consejo de administración, los que forman parte de este consejo son socios de la sociedad.

### **2. ¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?**

Si hubo designación del comisario, pero no llevan a cabo sus funciones, es solo para rellenar el acta, designan al comisario más por el requisito de poder formar una sociedad anónima, no los designan con el fin de estar haciendo juntas y revisar estados financieros.

Las sociedades anónimas que se manejan son un restaurant, prestadora de servicios de baños, de vapor y regadera.

### **3. ¿Que son los emolumentos?**

No es muy común el pago de emolumentos, así que a estos no se les paga emolumentos, solo reciben sus dividendos, muchas empresas no les pagan emolumentos porque es mucho el impuesto que se paga, así que prefieren meterlos como trabajadores y pagar su sueldo y sobre un sueldo alto, en la práctica esto se hace, ya que no conviene pagar un sueldo y con la tarifa máxima en cuando a emolumentos.

La sociedad anónima que se lleva no hace asambleas, ni juntas, ni pagos.

N° preguntas	Preguntas	Palabra que se repite
1	¿El administrador Único figura como socio de la sociedad anónima?	Consejo
2	¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?	Comisario
3	¿Que son los emolumentos?	Sueldo
4	¿Cuáles los requisitos de deducción de los emolumentos?	
5	¿Con que periodicidad se le paga emolumentos al administrador único, consejero o comisario?	
6	¿Qué tasa de retención se le aplica al pago de emolumentos?	
7	¿El administrador presta otros servicios a la sociedad anónima por los que se le otorgue un salario distinto a los emolumentos?	

**Tabla 10. Resultado Entrevista 2**

### ENTREVISTA 3

#### **1. ¿El administrador Único figura como socio en la sociedad anónima?**

En las sociedades que me ha tocado figuran más el administrador único y estos son socios de la sociedad anónima.

#### **2. ¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?**

El comisario se designa meramente por tramite, ya que yo soy el comisario de una sociedad, y jamás he revisado, ni he estado en una asamblea ordinaria, solo soy comisaria por cumplir uno de los requisitos.

#### **3. ¿Que son los emolumentos?**

No conozco los emolumentos como tal en la práctica, pero sé que es la retribución o remuneración que se le paga a quienes ejercen la función de administrador, a quienes realizan los tramites de una S.A, aunque yo no he visto a nadie que le paguen como tal, la mayoría de

los administradores los registran como sueldos, en otras empresas si me tocó ver que pagaban, pero realmente eran dividendos. En cuando a sueldos se los asignan con ciertos límites además de sus dividendos, el sueldo es por tener el cargo de administrador único.

El tipo de sociedades donde tienen administrador único y no les pagan emolumentos es del sector pesca, aunque ahorita se dedica a la compra venta de embarcaciones, y hay otra se dedica a la compra venta de partes y refacciones para embarcaciones.

N° preguntas	Preguntas	Palabra que se repite
1	¿El administrador Único figura como socio de la sociedad anónima?	No hay
2	¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?	Comisario
3	¿Que son los emolumentos?	Administrador
4	¿Cuáles los requisitos de deducción de los emolumentos?	
5	¿Con que periodicidad se le paga emolumentos al administrador único, consejero o comisario?	
6	¿Qué tasa de retención se le aplica al pago de emolumentos?	
7	¿El administrador presta otros servicios a la sociedad anónima por los que se le otorgue un salario distinto a los emolumentos?	

**Tabla 11. Resultado Entrevista 3**

## ENTREVISTA 4

En la cartera de clientes vemos partes corporativas, actas, contratos, asambleas, toda esa práctica, incluso se tiene un servicio que se llama auditoria legal, en la auditoria legal se hace la revisión de que las actas de asamblea, que cumplan con todas las normativas, que incluyan en el orden del día los asuntos que deben de revisarse y hacemos mucho hincapié en la lectura del informe del administrador único<sup>61</sup>, y que el informe incluya los aspectos fiscales del estatus de las empresas como un punto que deba de aprobar la asamblea de accionistas.

### **1. ¿El administrador Único figura como socio en la sociedad anónima?**

En empresas familiares muy pequeñas es frecuente que la manera de llevar la administración sea por administrador único, o cuando son sociedades de responsabilidad limitada por un gerente general, pero ya en sociedades en las que hay variedad de accionistas o que la familia ha ido creciendo entonces ya evolucionan a un consejo de administración, incluso hay sociedades de medianas empresas en las que además del consejo de administración, hay un consejo consultivo, entonces intervienen otros empresarios, otros allegados que nos son accionistas pero que por su expertísimo, su conocimiento o por sus negocios propios aportan en ese consejo consultivo que retroalimenta de alguna manera al consejo de administración, los interactúan de esa manera.

En el 80% de las empresas mexicanas que yo tengo contacto, el administrador único o consejo de administración está formado por los mismos accionistas de la empresa, en un 20% quizá de los clientes que atendemos nosotros si se puede presentar el haber contratado a un miembro del consejo de administración, o incluso un administrador único como un profe-

sional ajeno, como una persona que no tiene acciones y que únicamente dirige las empresas.

## **2. ¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?**

La asignación del comisario es una obligación por la Ley General de Sociedades Mercantiles o un comité de vigilancia, de hecho incluso, hoy día bajo la Ley de Mercado de Valores, empiezan a formarse más sociedades anónimas promotoras de inversión, con vistas a tener un laboratorio de actuación económica en la que tengas una trayectoria de pago de dividendos, una trayectoria de transparencia y rendición de cuentas, algo que le da mucho soporte a los bancos, entonces en las modernas S.A.P.I.S no solamente hay comisario, sino que ya se ha evolucionado a un comité de vigilancia, nosotros en nuestro despacho acostumbramos a que si el cliente de nosotros tiene auditoria contratada para efectos financieros, entonces preferentemente el comisario o el miembro del comité de vigilancia sea el propio socio revisor de la firma de auditores, entonces hoy día algunas grandes firmas de auditores externos siguen esa práctica, un socio es el responsable de la auditoria y el en la estructura interna de control de calidad de sus despachos tiene a un socio revisor, entonces ese socio revisor se acostumbra o se da el consejo de que sea el comisario o de que sea un miembro del comité de vigilancia, y es totalmente ajeno porque pertenece al despacho de auditores externos, lo que pasa es que, digamos que fue una práctica ordinaria de la profesión, el que es auditor externo es revisado por otro contador auditor externo, entonces para no hacer más costoso el asunto, si este ya va hacer el trabajo de revisión, pues este tiene la función de comisario, o cuando hacemos un comité de vigilancia de tres integrantes, este es uno de los tres integrantes.

### **3. ¿Que son los emolumentos?**

Emolumento es la retribución que se le paga a una persona que forma parte de esta dirección y administración del negocio, ya sea en calidad de administrador único, en calidad de gerente general en las S. de R. L, en calidad de consejero, en calidad de comisario etc., entonces emolumento significa la contraprestación pactada al servicio de dirección o de vigilancia que esa persona me proporciona y la manera incluso en que la Ley del ISR dice que debe de fijarse el emolumento u honorario a la persona es por asistencia a las asambleas, por asistencia a las juntas o si es una labor cotidiana constante por pago mensual y entonces lo ideal es que tu asamblea anual de accionistas apruebe ese pago, entonces una de las partes de discusión del orden día, diga fijar y aprobar los emolumentos de administradores, consejeros, comisarios, comités consultivos, comités de vigilancia etc.

### **¿Y esos emolumentos se fijan en la asamblea ordinaria o se pueden establecer en los estatutos de la sociedad?**

Normalmente lo haces a través de asamblea por el efecto de la actualización en función de los cambios monetarios, entonces como tenemos en este país sociedades muy antiguas, pues entonces imagínate que dejaste el emolumento en los estatutos simplemente con el cambio monetario del año noventa y dos, que le corrimos tres lugares al punto decimal ya estaríamos fuera, entonces no se acostumbra a hacerlo en el estatuto social, se acostumbra hacerlo en la asamblea anual, y a veces incluso ni siquiera se fija por adelantado, si no que se aprueba terminado el ciclo.

Pero en los estatutos si se señala que se les va otorgar emolumentos, o en ocasiones algunos de las empresas muy pequeñas que son como administrador único, determinan que va a ser gratuita su labor de dirección de negocio entonces no hay fijación de emolumento, porque

no les es una remuneración atractiva o interesante y prefieren no cobrar, prefieren renunciar al pago, pero cada vez que tenemos más participación de diferentes grupos de accionistas y sobre todo no tanto en las sociedades anónimas antiguas, sino ahora en las sociedades anónimas promotoras de inversión e las S.A.P.I.S, entonces hoy hay más interacción con gente de experiencia, con gente que lleva una dirección de negocios estructurada y que por lo tanto el pago del emolumento se vuelve importante y a veces lo contratas ya iniciado el ejercicio social de la empresa y por lo tanto lo que haces es que apruebas el pago que se dio hacia atrás, entonces digamos ahorita que en abril o mayo 2017 aprobemos estados financieros de 2016, a lo mejor un punto del orden del día dice: se prueba los emolumentos que se fijaron a favor de tales y cuales administradores, consejeros, comisarios, miembros del consejo de vigilancia etc., en cuantía de tal y tal importes.

#### **4. ¿Cuáles los requisitos de deducción de los emolumentos?**

En cuando a sus requisitos de deducción fiscal, el artículo 27 de la Ley te dice que tienes que cumplir con tres parámetros simultáneamente, de lo que cada miembro reciba no sea más de lo que recibe el empleado de más alto sueldo, que lo que todos en su conjunto recibían, no sea más que el importe total de la nómina de la empresa y que lo que todo este gasto signifique, no signifique más del 10% de las deducciones de la empresa, el problema hoy día es que con el famoso outsorsing, y sobre todo con el outsorsing tramposo, pues entonces no tienes empleado de alto sueldo, casi no tienes nomina, luego entonces incumple los parámetros, entonces te ves en el conflicto de que puede no ser deducible tu emolumento aprobado para tus funcionarios.

El funcionario de mayor jerarquía, yo pienso que todo depende, de la estructura de la sociedad anónima porque recordemos que abajo del administrador único o abajo del consejo de

administración, estará un director de operaciones, un director financiero o un gerente general o a veces un director operativo, un director de ventas, entonces tendrías que ver bien el organigrama de la empresa quien es esa persona. Pero nunca será el administrador único el funcionario de mayor jerarquía, no porque generalmente como decíamos el administrador único es accionista.

En la tesis que menciona sobre el de mayor jerarquía, se refiere a jerarquía orgánica, no ha empleado subordinado.

No se puede establecer por tesis judicial quien es el empleado de más alta jerarquía en la empresa, hay empresas que su organigrama es muy variable, una empresa comercial siempre va a ponderar las actividades de su director comercial, de ventas etc., por sobre los demás, algunas empresas podrán ponderar como mayor jerarquía, algún director financiero, algún contralor, y habrá empresas de manufactura o de investigación donde su mayor jerarquía pues esta obviamente del lado operativo, del lado manufacturero, del lado ensamblador, los administradores no son empleados, o si son empleados son por jornada reducida, son empleados de tiempos cortos, ósea estaríamos hablando que el empleado de más alta jerarquía es un subordinado de jornadas completas de 8 horas de trabajo y que entonces ese el sueldo parámetro, es el del más alto salario el de la posición orgánica de empresa y entonces te digo, a la mejor una empresa de tecnología o una empresa de redes sociales, pues el que va ser el director de más alta jerarquía, es el que le da vida al negocio y no necesariamente el de finanzas, el de finanzas no siempre es el empleado de mayor jerarquía, el de mayor jerarquía digo yo, depende del objeto social de la empresa, una empresa por ejemplo de logística y manejo de mercancías de comercio exterior, pues la mayor jerarquía va a estar en el comercio exterior, es el alma del negocio, entonces ese es mi comentario respecto de que no necesariamente el director de finanzas es la más alta jerarquía en la empresa.

## **5. ¿Con que periodicidad se le paga emolumentos al administrador, consejero o comisario?**

Tenemos las dos modalidades que establece la ley, tenemos pagos por asistencia a las asambleas o a las juntas y tenemos por pagos mensuales, ósea una u otra, casi por igual. Si solamente haces una asamblea anual, pues ese es un pago anual, lo que pasa es que normalmente la que es asamblea anual es la de accionistas, y las asambleas de consejo o juntas de consejo, en el caso de nosotros, algunos clientes acostumbran trimestrales y en toda las que son multinacionales como hay una rendición de informes trimestrales son trimestrales, entonces el pago es por asistencia a junta o mensual, pero normalmente en el caso de nuestra cartera de clientes las juntas son trimestrales. Cuando se fijo el emolumento en función de asistencia, evidentemente consejero que no asiste, consejero que no cobra, pero hay algunas sociedades en las que se fijó el emolumento de manera mensual y aunque en determinado momento por alguna imponderable el no asista a una asamblea de un trimestre de todas maneras cobra, porque independientemente de la junta o no junta, desarrolla su trabajo de asesoría de negocio o de dirección constantemente, en reportes, en análisis, entonces mi comentario es, no en todos los casos la inasistencia a la asamblea de consejo, a la junta trimestral implica que no cobre, pero es muy claro que cuando se fijo el emolumento por asistencia y no asiste, no cobra, pero todas esas son variables que van dependiendo de la dinámica que aprueba cada negocio.

### **El pago de emolumentos ¿reúne los requisitos fiscales?**

Bueno lo que pasa es que el artículo 94 de la LISR, te establece que este pago es como asimilado a salario, entonces eso te simplifica mucho porque el que hace el recibo es la empresa que paga, tu generas el CFDI, tu retienes el impuesto que corresponde, entonces ya le

entregas el pago al consejero bajo esa modalidad, si utilizas un consejero externo y ese este consejero externo, esa es su actividad profesional, pues sería una eventualidad o un caso excepcional que el genere un recibo de honorarios por sus emolumentos, digamos que los consejeros externos a como lo exige la Ley de Mercado de Valores para las S.A.P.I.S, en las S.A.P.I.S, en los comités debe haber al menos un consejero externo independiente, entonces es el caso en el que te genera un recibo de honorarios de un servicio externo y ya no va en el artículo 94 de la LISR.

#### **6. ¿Qué tasa de retención se le aplica al pago de emolumentos?**

La tasa máxima para el pago de emolumentos es un exceso, porque al final lo que va a suceder pensando en una persona que esta sea su única actividad, entonces con algunas deducciones personales a las que tiene derecho va a generar saldo a favor, incluso el 35% pues no es más que la tasa máxima en la tarifa progresiva, si la persona queda por debajo del rango naturalmente va a tener saldo a favor, entonces muy posiblemente deberíamos fijar a mi punto de vista la tasa de retención de impuestos de la misma manera en la que la Ley la establece para el famoso honorario esporádico, cuando una persona eventualmente presta un servicio profesional, la retención es el 20%, me parece que el 20% sería una tasa de retención más equilibrada, si viola el principio de proporcionalidad y equidad porque a la mejor si tengo una persona que está en la figura de consejero consultivo y le voy a pagar por decir algo 20,000.00 por asistencia a la junta y viene a tres juntas, gana 60,000.00 y quiero pensar que fuese su único ingreso anual, pues entonces 60,000.00 en la tarifa va a quedar en un nivel de proporcionalidad y equidad a la mejor del 7% o 10%, y le estoy quitando el 35%, entonces si habría una situación de análisis sobre ese tema, pero bajo la óptica de que la retención de impuestos es un pago provisional y al final de la declaración va-

mos a tener el punto definitivo, pues entonces preventivamente me parece que lo adecuado es el 20%, máxime cuando la misma hipótesis, en el caso del título V cuando viene un extranjero a darme este mismo servicio de emolumento de consultoría por ser miembro del consejo de administración, consultivo, vigilancia etc., la tasa para extranjero es un margen del 25% y la idea es que siempre al extranjero le quites más, entonces porque en este asunto, porque le quitas el 35% al nacional y 25% al extranjero, como que entonces ese es otro argumento de decir que aquí hay un agravio, aquí hay una inconstitucionalidad y entonces revisemos esa tasa que puede resultar excesiva.

O imagínate aquí en la opción de gente binacional o gente con residencia americana pues va decir, a mí no me pagues como residente en México, voy a hacer arreglos para que el emolumento me lo pagues como residente en el extranjero y entonces ya me conviene no, se prestaría a esa maniobra legal que sería válido dentro de un análisis de ingresos personales.

**7. ¿El administrador le presta otros servicios a la sociedad, por los que se le otorgue un salario distinto a los emolumentos?**

Nosotros constantemente damos esa sugerencia, esa asesoría de que para poder aplicar la tarifa progresiva, la condición que establece el artículo 96 de la LISR, es que la persona además tenga una relación de trabajo subordinada, y entonces sugerimos apoyarlos en base al criterio del consejo técnico del seguro social, sugerimos que tenga por cierta labor subordinada, incluso por jornada reducido, horario específico que tenga un sueldo, entonces combinamos en las retenciones mensuales ese sueldo con el emolumento, y obviamente al cambiarnos de opción ya vamos a aplicar la tarifa y normalmente en nuestros clientes estamos en tasas efectivas debajo del 20%.

Por ejemplo si por una hora de trabajo diario en una labor subordinada le pago 100.00 pesos de salario, pues en el mes vamos a pensar que fueran 3000.00 pesos de salario y le pago un emolumento de 20,000.00 mensuales, entonces le aplicaríamos la tarifa a 23,000.00 pesos y 23,000.00 pesos en el año va a quedar en la tarifa en un rango de una tasa efectiva abajo del 18%, eso va a hacer muy favorable.

Lo que yo sugiero es que para que sea acorde a la realidad, de que esa persona no va a estar todos los días y todo el tiempo en la empresa, entonces lo lógico es que la labor que el cumple subordinada, sea una labor de jornada reducida.

Normalmente las actividades que se le asignan para unas horas de subordinación, son las actividades propias de tesorería, actividades propias del manejo bancario.

El fundamento es que son conceptos distintos, el emolumento del consejo no implica subordinación, están la asamblea, está la aprobación, no hay manera de que se confunda un pago con el otro, como no hay manera de que se confunda dividendos con salarios, ósea una persona que es accionista, que es parte del consejo de administración y que cumple una función de dirección o tesorería en la empresa, tendría los tres ingresos que serían salario, emolumento y dividendo y no hay confusión respecto de cuál es el salario base de cotización. Solamente por el salario se da de alta al IMMS, por los 100.00 pesos de salario se pagan las cuotas al IMSS, por los 100.00 es empleado, ósea emolumentos y dividendos es otra cosa, cuando en la declaración anual de ISR sumo los tres ingresos, pues entonces tengo la suma de los tres ingresos, pero en los tres ingresos a su vez tengo impuestos acreditables por salario, emolumento y dividendo y aunque sume todo otra vez con las deducciones personales puede que le quede saldo a favor, entonces vuelve a hacer valido el decir, si me quitaste el 35% eso puede resultar inconstitucional porque es excesivo y te lo demuestro

porque con todo y que acumule los tres conceptos al ser el impuesto excesivo me queda a favor.

En las sociedades anónimas también se aplica la estrategia de otorgar un sueldo adicional a los emolumentos, cuando haces el pago de salario más emolumento te vas a la excepción que marca el artículo 96 de la LISR o hay todavía uno que otro grupo empresarial que acostumbra el famoso centenario por asistencia en la asamblea, entonces obviamente lo que se hace en el recibo es que el pago del emolumento por asistencia a la asamblea es el valor del centenario más un efectivo equivalente a lo que te tengo que quitar de impuestos de tal manera que te entregue tu centenario, eso es todavía alguna costumbre en lagunas empresas.

<b>N° preguntas</b>	<b>Preguntas</b>	<b>Palabra que se repite</b>
1	¿El administrador Único figura como socio de la sociedad anónima?	Consejo
2	¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?	Comité
3	¿Que son los emolumentos?	Retribución
4	¿Cuáles los requisitos de deducción de los emolumentos?	Jerarquía
5	¿Con que periodicidad se le paga emolumentos al administrador único, consejero o comisario?	Trimestrales, asistencia
6	¿Qué tasa de retención se le aplica al pago de emolumentos?	Tasa
7	¿El administrador presta otros servicios a la sociedad anónima por los que se le otorgue un salario distinto a los emolumentos?	Salario

**Tabla 12. Resultado Entrevista 4**

## ENTREVISTA 5

### **1. ¿El administrador Único figura como socio en la sociedad anónima?**

El 99% es administrador único, pero porque son sociedades de un enfoque familiar, entonces el papa es el que hace todo, él es representante legal, él es que hace todo, pero como la ley mexicana te limita a que por lo menos haya dos socios sino no hay sociedad, entonces ese segundo socio o más si es que se requiere sea la familia, la esposa, los hijos. Entonces en la gran mayoría de los casos, es administrador único. Solamente uno de mis clientes tiene consejo de administración.

### **2. ¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?**

Es requerimiento legal, forzosamente tienes que tener un comisario, la ley no te dice que pasa si no lo tienes, o que pasa si el comisario no está haciendo su trabajo, no hay nada en la ley, ese es un área gris, pero por lo regular cuando constituyes la sociedad, pues de entrada tienes que nombrarlo, el no nombrarlo ya se tendría un elemento faltante, entonces no puedes constituirte, forzosamente se nombra un comisario.

Si no hay motivación no hay de otra, quien acepta el nombramiento lo acepta por mero compromiso o por apoyar en ese momento, pero realmente del 100% de las sociedades que yo manejo, un comisario que si haga esa labor no, yo en la práctica solamente lo he visto como dos veces, y toda mi trayectoria ha sido personas morales, solamente dos veces he visto que el comisario si hace su labor pero porque se le paga, pues quien trabaja de gratis no, entonces por lo regular es un mero nombramiento que se otorga pero hasta ahí, no se cumple realmente esa labor.

### **3. ¿Qué son los emolumentos?**

Es el nombre que se le da al honorario, que se les da a los funcionarios u oficiales de una sociedad, quienes son, el consejo de administración o administrador único en su caso y el comisario, solamente, si tienen un consejo de administración de 15 personas todo lo que se les pague a ellos es un emolumento, pero es un nombre que usa la ley, realmente al final es un honorario, no es un sueldo porque no son trabajadores propiamente, pero la ley les da ese emolumento, entonces es solo para esas personas, los oficiales de una sociedad.

A un gerente se le otorga emolumentos dependiendo de la naturaleza de su contrato, por lo regular en las grandes empresas cuando hay consejo de administración y tienen un director general, en la gran mayoría de los casos ese director es una persona externa, no tiene participación accionaria entonces en ese caso ya es un sueldo, pero la ley no te distingue si no te dice, si es del consejo de administración o administrador único, de ahí para abajo ya todo es sueldo y salario u otra naturaleza.

### **4. ¿Cuáles los requisitos de deducción de los emolumentos?**

Básicamente la retención del ISR y obviamente tener una justificación de porque se hizo el pago.

### **5. ¿Con que periodicidad se le paga emolumentos al administrador, consejero o comisario?**

En la ley del ISR te menciona, pero de una manera muy somera, que si les pagas conforme a reuniones y les pagas conforme a cierta periodicidad tiene que estar sustentada en un documento, ese documento en la gran mayoría de los casos es los propios estatutos de la sociedad, no necesariamente en un acta constitutiva porque ahí no se pone eso, en acuerdos ya posteriores ya se va poniendo, en las actas constitutivas va de cajón ese lenguaje en el cual

el administrador único o el presidente del consejo de administración tiene facultades para designar emolumentos y su periodicidad e incluso requisitos, entonces eso está flexible, es el principio de libertad contractual, se puede pactar de muchas maneras, lo más comunes es en base a lo mensual o en base al cumplimiento de ciertos requisitos, básicamente son esos, por eso la LISR así te lo pone, por reuniones o por una periodicidad pactada mensual.

El funcionario de mayor jerarquía es ambiguo porque no hay nada que te diga quien es quien, pero por sentido común si, por ejemplo yo soy administrador único o el presidente del consejo de administración, si soy el de mayor jerarquía pues entonces como voy a pactar mi emolumento en base a lo mismo que yo quiero, entonces es una contradicción, por lo regular exactamente nos vamos al que sigue hacia abajo y sería el director general si existe o algún gerente general y si no, si el mismo administrador único va hacer ese labor, pues ya a algún gerente funcional, el gerente de operaciones, ventas etc., pero eso es ya por sentido común, en cuando a lenguaje es ambiguo.

A algunos administradores únicos no les pagan los emolumentos porque todo mundo le sacan a la retención del impuesto, entonces en la gran mayoría de los casos como sacan dinero de la sociedad, por sentido común si tú tienes una X riqueza, inviertes en un negocio, de algo tienes que vivir, algo te tiene que dar la sociedad, por lo regular se pactan varias formas de sacar dinero de la sociedad en las empresas que yo manejo nadie se mete en el tema de emolumentos, porque ahí la retención va directa con los parámetros que ya se mencionaron, que el funcionario de mayor jerarquía, y que no más, creo de un 30% de toda la nómina, tres parámetros. Pero como por lo regular se pacta, por ejemplo el socio mayoritario compra inmuebles y se lo renta a la sociedad y es una manera en la cual esta mes a mes está recuperando X cantidad, en lo que yo más he visto es en inmuebles o a veces se

hacen operaciones pero a través de empresas extranjeras en las cuales esa ganancia que ellos obtienen vía bienes y servicios que traen del extranjero, mientras se cumpla el requisito del valor del mercado no pasa nada.

Solamente en una empresa en la que yo trabajaba hace mucho si se cubrían esos emolumentos, mira en mi experiencia quienes son los que manejan realmente esos temas, pues son las grandes empresas. A las empresas familiares no les interesa nada de emolumentos ni dividendos, porque para ellos es su negocio, entonces ellos hacen lo que quieren y las formalidades no les interesan, no las observan, entonces solamente en un negocio grande ves esos temas.

El comisario tiene que ser una persona totalmente independiente de la sociedad, pero muchas veces sea visto que ponen a la esposa, al hijo, al tío, entonces realmente no se cumple, pero insisto la ley es ambigua en ese sentido, por sentido común y más que nada por parámetros de código de ética de contadores, se asume que esos puestos tienen que ser para una persona totalmente independiente y que tenga libertad de criterio, pero eso en la práctica muy pocas veces se cumple.

En Ensenada solo las grandes empresas manejan como debe ser los emolumentos, como son, Grupo Zapata, Telnor, Fabricas Monterrey, EyT, son muy pocas las empresas que aplican la normatividad tal cual, cuando se hace eso es porque son negocios muy grandes y realmente si hay socios de a de veras, si somos familia pues a quien le interesa lo que pasa, pero si somos socios de a de veras pues yo te voy a cuidar y tú me vas a cuidar, entonces ahí es donde ya nos agarramos de esas formalidades, lo mismo pasa con la figura de gobierno corporativo, quien lo hace realmente, las grandes empresas, las que si les interesa

perdurar a través del tiempo, pero a las empresas pequeñas y medianas ni les interesa, se les hace mucho rollo y no le entran.

## **6. ¿Qué tasa de retención se le aplica al pago de emolumentos?**

Si eres ortodoxa es una tasa excesiva, porque la ley no te distingue, si te pago 1000 pesos o te pago 10 millones de pesos la ley no distingue, el 35% si eres de un criterio ortodoxo, pero si aprovechas la ambigüedad que está en esa redacción realmente no tiene que ser el 35%, porque dice la retención que se causa sobre el monto, entonces si yo te pago 1 millón de pesos o 500 mil pesos, entonces en que rango de la tarifa estas y esa tasa que me de esa línea es la que te debo de aplicar, pero si es una ambigüedad, si le preguntas al SAT te van a decir que no, que así no es y que es el 35% directo, entonces tienes los dos criterios pero al final es una tasa excesiva porque si yo soy comisario de una sociedad y me van a pagar 300 mil o 400 mil pesos al año me van a retener un 35%, jurídicamente que diferencia tengo yo contra un asalariado que gana 400 mil pesos, ósea los dos trabajamos pero si haces el cálculo con un asalariado a 400 mil pesos puede tener una tasa de retención, como de un 21% y a mí al 35%, entonces hay una disparidad, desafortunadamente eso no se puede tachar de inconstitucionalidad porque al final la naturaleza de ISR es anual, entonces ese exceso que te retuvieron en tu declaración anual lo puedes recuperar, afortunadamente no es pago definitivo, pero en el inter pues es financiamiento, lastima tu bolsillo todo el año y hasta el próximo año en abril o mayo si tienes suerte te regresan esa diferencia, entonces ahí tienes una primera diferencia, por eso la gran mayoría de las empresas no se meten ahí, la retención es muy alta, si yo puedo llevarme 100 mil pesos en la bolsa entonces pídamelo, de cuanto tiene que salir un cheque para que yo me lleve 100 mil pesos, 100 mil entre el 0.65 tomando la retención ortodoxa el 35%, el cheque tendría que ser de 153,846

pesos, 53 mil pesos de retención y la empresa dice por un lado oye espérame es demasiado impuesto, más de la mitad lo que me va a costar pagarte a ti 100 mil pesos limpios.

En mi opinión no es inconstitucional la tasa del 35%, si hay una distinción, esa parte si la acepto, hay una distinción y no hay una justificación de porque a unos más y a otros menos, pero al final la naturaleza del impuesto es anual y si hay manera de que lo recuperes, pero ese es otro elemento de que no es un pago definitivo y al final del ejercicio que tu hagas tu anual, esos excesos los vas a recuperar, en mi opinión ahí se pierde la inconstitucionalidad, es financiamiento al final.

Si a un comisario le pagan 20,000 anual y le aplican la tasa máxima, desde un punto de vista equitativo si hay una afectación, totalmente de acuerdo, pero la equidad y la proporcionalidad van un poco más haya porque no es un hecho consumado, es, te quito de más ahorita, sabiendo que voy a lastimar tu bolsillo, pero cúmpleme con estos requisitos y ese exceso lo puedes recuperar, entonces ya es donde se pierde esa inequidad y ya te pones al nivel de todos los demás, es una afectación temporal, por cuestión de proporcionalidad puedes argumentar lo mismo, no es proporcional a mi capacidad contributiva, si me pagan 10 mil pesos o 500 millones de pesos, pues la retención es igual, a donde está la capacidad contributiva, pero insisto que con el solo hecho de que tienes oportunidad de nivelarlo y ponerte al nivel de todos los demás, que eso es en la anual desafortunadamente, se pierde ese elemento de inconstitucionalidad, en mi opinión ese párrafo no se puede tildar de inconstitucionalidad, si viola el principio de proporcionalidad y equidad pero en el momento, pero tienes que seguir también la naturaleza del impuesto, entonces el impuesto del ISR es anual, y los pagos provisionales son a cuenta de, entonces a nivel anual es donde tú ya lo nivelas.

Otro criterio es que la redacción está mal, pero el criterio del SAT es del 35%, el elemento que te va a decir cuál es la mejor opción es el costo beneficio, cuando son cantidades muy grandes todo mundo le va entrar a juicio y más si hay garantías de que puedes ganar el caso y más con la ambigüedad del artículo 96 quinto párrafo LISR, en mi criterio está muy obvia.

Si se van a juicio conforme a la redacción ambigua del artículo si se ganaría el caso, lo malo es que en los últimos dos años casi, los fallos en la corte y más en el tribunal que tenemos en Tijuana, muchas veces con cosas más obvias no nos dan la razón, entonces no hay una garantía de justicia en los tribunales fiscales, años anteriores sí, pero en la actualidad ya no, entonces este es otro elemento disuasivo, de que a pesar de que esta la ambigüedad, no hay la completa certeza de que el tribunal o los magistrados me van a dar la razón a pesar de que lo estoy a completando con justa razón que esta la ambigüedad, ya no hay esa garantía como antes.

**7. ¿El administrador le presta otros servicios a la sociedad, por los que se le otorgue un salario distinto a los emolumentos?**

Hay maneras de minimizar la tasa, por lo regular si ves ese artículo 27 fracción IX, una forma de sacarle la vuelta a esto es mediante una relación de subordinación en teoría, las personas que te menciona la ley, administradores, no te lo dice pero se supone y se refiere al administrador único, comisarios, directores, gerentes generales, consejo consultivo, de vigilancia, todas esas personas por lo regular son de los mismos socios o accionistas, pero si encima de eso tú le das la naturaleza de una relación laboral te sales en automático de todo esto, porque en esencia lo que la ley dice es que si quieren caer en esta fracción es porque no quieren pagar seguro social, por el sobre costo que trae una relación laboral, en-

tonces por eso se supone que la tasa es tan alta, aunque es temporal, pero una manera de sacarle la vuelta olímpicamente a la tasa, es darle la naturaleza de una relación laboral, si soy socio pero no hay ley que me impida que yo también trabaje para mí misma empresa, si le das una naturaleza laboral te sales olímpicamente de eso y ya los sacas por sueldos y salarios y esos topes ya no te aplican, ninguno de ellos, te habla incluso de gerentes generales o directores, la ley no te distingue si es socio o no es socio, pero el criterio que siempre tomamos es, si tiene una relación laboral ya está en otra naturaleza jurídica diferente, ya no es como el cómo amo y señor todo poderoso y que no le tiene que rendir cuentas a alguien, no hay una relación de subordinación, pero cuando ya se la das te sales olímpicamente de ese esquema, esa es una manera de sacarlo, pero insisto, como trae un costo también de seguro social, entonces tienes que factorizar que sale más barato, meterme en este, o en el sobrecosto, cuando se hacen planeaciones patrimoniales, en el cual se quiere tener una pensión a los 65 años, entonces ya conviene meterse en eso, y se factoriza solo el sobrecosto, cuando tiempo lo tienes que soportar para obtener su pensión, pero cuando son personas que nos le interesa que ya tienen su patrimonio hecho, los metemos aquí o nos vamos por otro camino, lo más fácil y sencillo es que compre los inmuebles y se los rente a la sociedad, porque no hay ley que lo impida, si yo soy dueño de un inmueble no hay nada que me impida que se lo rente legalmente a mi propia empresa, mientras sea a valor de mercado no pasa nada y por lo regular la planeación ahí es que lo que le saque a ña empresa vía arrendamiento, todavía tengo un 35% de deducción ciega, entonces esa es de las planeaciones más antiguas que existen y siguen funcionando, no hay nada que lo impida, en mi experiencia muy pocos se meten en esto, solamente en grandes empresas yo lo he visto y si hay alguna empresa pequeña que lo haga yo no la conozco.

N° preguntas	Preguntas	Palabra que se repite
1	¿El administrador Único figura como socio de la sociedad anónima?	Administrador
2	¿El Comisario lleva a cabo sus funciones?	Comisario
3	¿Que son los emolumentos?	sueldos
4	¿Cuáles los requisitos de deducción de los emolumentos?	No hay
5	¿Con que periodicidad se le paga emolumentos al administrador único, consejero o comisario?	Empresas
6	¿Qué tasa de retención se le aplica al pago de emolumentos?	Tasa
7	¿El administrador presta otros servicios a la sociedad anónima por los que se le otorgue un salario distinto a los emolumentos?	Relación

**Tabla 13. Resultado Entrevista 5**

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

De acuerdo con lo investigado, se observa que en la mayoría de las sociedades anónimas se desconoce lo que es la figura de administrador, consejero y comisario. Por ejemplo, algunas sociedades designan al comisario solo para reunir el requisito que señala la Ley General de Sociedades Mercantiles, y desconocen las funciones que esta figura se obliga a cumplir con la sociedad.

También desconocen los efectos fiscales y legales que conlleva a constituir una sociedad anónima de capital variable, ya que de acuerdo a las entrevistas aplicadas, algunas sociedades anónimas no aplican la retención máxima de ISR, que es el 35%, a los administradores, consejeros y comisarios y esto ocasiona un efecto fiscal negativo para la sociedad anónima, ya que el no aplicar dicha tasa a estas figuras, implica que la sociedad no pueda hacerse deducible el pago de emolumentos. Esto quiere decir que Las sociedades anónimas no están pagando vía emolumentos, por lo tanto no se está aplicando la tasa máxima de ISR que corresponde de acuerdo al artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En cuestión de deducibilidad no reúnen los parámetros que forman parte de los requisitos, debido a que optan por pagar a sus administradores mediante sueldos, entonces al no efectuar la retención que corresponde al pago de emolumentos, que es la tasa máxima, la sociedad pierden el derecho de hacerse deducibles los pagos otorgados.

Aplicando las entrevistas se percató que la información no fue suficiente, ya que algunos representantes legales no llevan a cabo en la práctica lo que la ley señala referente al tratamiento fiscal y legal del pago de emolumentos, La mayoría de las sociedades anónimas constituidas son empresas familiares donde la figura de representante legal recae en el pa-

dre de familia y los socios son los hijos o familiares, estas sociedades evitan pagar este elevado impuesto y optan por pagar a través de sueldos.

Entonces la conclusión de este estudio es parcial, ya que no se pudo entrevistar a las grandes empresas como son: Fabricas Monterrey S.A de C.V, TELNOR, Ensenada International Terminal, entre otras, donde verdaderamente figuran de acuerdo a la ley, el administrador, consejero y comisario. En estas grandes empresas si está aplicando todo de acuerdo a las disposiciones, ya que la autoridad los tiene más identificados por lo grandes que son.

A partir de este estudio y de lo mencionado anteriormente, sería recomendable que se investigara a las grandes corporaciones, donde sí se tengan designadas a estas figuras y se les esté pagando mediante emolumentos.

## Referencias

- DOF. (24 de Diciembre de 2013b). *Código Civil Federal*. Recuperado el 25 de Octubre de 2016, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2\\_241213.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_241213.pdf)
- DOF. (12 de Junio de 2015d). *Ley Federal del Trabajo*. Recuperado el 20 de Marzo de 2016, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/125\\_120615.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/125_120615.pdf)
- DOF. (12 de Junio de 2015d). *Ley Federal del Trabajo*. Recuperado el 20 de Diciembre de 2016, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/125\\_120615.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/125_120615.pdf)
- DOF. (12 de Noviembre de 2015g). *Ley del Seguro Social*. Recuperado el 20 de Diciembre de 2016, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92\\_121115.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92_121115.pdf)
- DOF. (30 de Noviembre de 2016e). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Recuperado el 20 de Junio de 2016, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR\\_301116.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf)
- DOF. (14 de Marzo de 2016f). *Ley General de Sociedades Mercantiles*. Recuperado el 15 de Mayo de 2016, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144\\_140316.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144_140316.pdf)
- DOF. (24 de Febrero de 2017a). *Constitucion Politica de los Estados Unidos Mexicanos*. Recuperado el 22 de Marzo de 2017, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1\\_240217.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_240217.pdf)
- DOF. (27 de Enero de 2017c). *Código Fiscal de la Federación*. Recuperado el 15 de Enero de 2017, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_270117.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_270117.pdf)
- Regla II.2.8.8, RSMSC . (2014).
- Bárcenas Chávez, H. Tesis Aislada. Semanario Judicial de la federacion, Octava epoca, t. XII Diciembre de 1993.
- López Ramos. Tesis I.3o.C.229 C. Semanario Judicial de la Federacion y su Gaceta, Novena epoca, t. XIII Junio de 2001.
- Villanueva Olvera, L. M. Criterio aislado, 54. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta epoca Junio de 2005.
- Bialostosky, S. (1969). *Antecedentes de las Sociedades Mercantiles en Derecho Romano*. Recuperado el 12 de noviembre de 2016, de <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/26543/23915>
- Campero, P. C. (2014). *Análisis integral de las Deducciones*. México: Taxxx.
- Concepto Jurídico*. (2016). Recuperado el 01 de Marzo de 2017, de <http://definicionlegal.blogspot.mx/2013/02/concepto-de-sociedad-mercantil.html>

- Diccionario, Enciclopedia Jurídica Online.* (13 de Diciembre de 2016). Recuperado el Miercoles de Marzo de 2017, de <http://diccionario.leyderecho.org/garante/>
- Enciclopedia Jurídica.* (2014). Recuperado el Martes de Febrero de 2017, de <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/mandante/mandante.htm>
- Expansión S.A de C.V. (05 de Junio de 2007). *IDConline*. Recuperado el 01 de abril de 2016, de <http://www.idconline.com.mx/seguridad/tipsdeseguridadsocial/2007/158/comisarioyequi valentesbfacomisario>.
- Gallegos Barraza, J. L. (2016). *Ley del Impuesto Sobre la Renta. Texto y comentarios*. México: IMCP.
- Heckscher. (1943). *La epoca mercantilista*.
- Hernandez, S. R., Baptista, L. M., & Fernández, C. C. (2010). *Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw Hill.
- IMPC. (04 de agosto de 2006). *Boletin de Seguridad*. Recuperado el 22 de febrero de 2017, de [http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletinseguridad\\_social23.pdf](http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletinseguridad_social23.pdf).
- INEGI. (2009). Recuperado el 7 de 03 de 2017, de [http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/espanol/proyectos/censos/ce2009/pdf/Mono\\_Micro\\_peque\\_mediana.pdf](http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/espanol/proyectos/censos/ce2009/pdf/Mono_Micro_peque_mediana.pdf)
- Labariega Villanueva, P. A. (1999). Los administradores de la sociedad anonima, " los ejecutivos" : verdaderos capitanes de las empresas.
- Levy, B. (1938). *Histoire Juridique de Societes de Commerce en France aux XVII et XVIII Siecles*. Roma.
- Lopez Padilla, A. (2016). *Exposición Practica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I Personas Morales*. México: Dofiscal Editores S.A de C.v.
- Montes A., C. (1977). *La administracion delegada de la sociedad anonima*. Panploma, España: Universidad Navarra.
- Orozco, C., & Felgueres , L. (2015). *El Ambito de las Deducciones Fiscales. Gastos, Inversiones y Costo de lo Vendido*. México: Dofiscal Editorial, S.A de C.V.
- Real Academia Española.* (Octubre de 2014). Recuperado el 01 de Marzo de 2017, de <http://dle.rae.es/?id=EjqbHal>
- Reyes Luera, D. (2016). Tratamiento de los Conceptos Asimilables a Salarios en la LFT, del Seguro Social, Ley del ISR e Impuesto Sobre Nonima. *Presentacion en diapositivas*.
- Rubio. (1964). *Curso de Derecho de Sociedades Anonimas*. Madrid.
- Suárez, L. (1962). *Sobre la distincion entre la administracion y las sociedades mercantiles*. RDM 85. España.
- The Free Dicctionary.* (2003). Recuperado el 01 de Marzo de 2017, de <http://es.thefreedictionary.com/consejero>

