

**PROPORCIÓN DE INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES
NO DEDUCIBLE PARA EL PATRÓN
MODIFICACIÓN A REGLA 3.3.1.29 A PARTIR DEL 01 DE MAYO DEL 2018**

Estimados Clientes:

Con motivo de la reforma a la regla “**3.3.1.29. Procedimiento para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones**”, contenida en la 1ª Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada el pasado 30 de abril, hacemos de su conocimiento lo siguiente:

Como recordarán, en términos de lo previsto por el artículo 28, fracción XXX de la Ley del ISR, NO se consideran deducibles para el empleador, los pagos de nómina que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores en una “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” que puede ser del 53% o bien del 47% según corresponda en términos de lo que manifestaremos en el párrafo siguiente. En este orden de ideas, la proporción “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” del 47% afectará en menor medida la utilidad gravable del contribuyente, y en consecuencia el ISR del ejercicio, en relación con la “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” del 53%.

Para determinar la “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” mencionada anteriormente, que le correspondería aplicar al contribuyente sobre los pagos de nómina que efectúe en el ejercicio y que representen un ingreso exento de los trabajadores a su servicio, el contribuyente debe observar si tuvo disminución en las prestaciones que otorgó a sus trabajadores en el ejercicio fiscal de que se trate con respecto de las prestaciones otorgadas en el ejercicio inmediato anterior. Si hay disminución en las prestaciones recibidas en el ejercicio en curso, respecto de las recibidas en el ejercicio inmediato anterior, la “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” que se aplicará será la del 53%, situación que afectaría más, que en el caso de no haber disminuido las prestaciones en donde la “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” que aplicaría sería la del 47%. La disminución en el otorgamiento de las prestaciones, por lo tanto, afecta la NO DEDUCIBILIDAD de los pagos de nómina exentos.

**PROPORCIÓN DE INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES
NO DEDUCIBLE PARA EL PATRÓN
MODIFICACIÓN A REGLA 3.3.1.29 A PARTIR DEL 01 DE MAYO DEL 2018**

Por lo anterior, para conocer si existió disminución entre uno y otro ejercicio en el otorgamiento de prestaciones, y en consecuencia definir la “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” que procede aplicar (de entre el 47% o 53%), la autoridad ha definido mediante reglas de carácter general un procedimiento aritmético que, hasta el día 30 de Abril del 2018, consistía en dividir el total de “**remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores que a su vez fueran ingreso exento para el trabajador**”, entre el total de remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores del ejercicio inmediato anterior y del ejercicio en curso, para posterior a ello comparar el producto de ambas operaciones entre si y definir si habría o no disminución en prestaciones:

FRACCIÓN I DE LA REGLA 3.3.1.29 HASTA ANTES DE LA REFORMA 30 ABRIL 2018:

DATOS DEL EJERCICIO EN CURSO:

Total de Remuneraciones y prestaciones pagadas por el empleador
que a su vez sean ingreso exento de los trabajadores
Entre
Total de Remuneraciones y prestaciones pagadas por el empleador

“Cociente del ejercicio en curso”

FRACCIÓN II DE LA REGLA 3.3.1.29 HASTA ANTES DE LA REFORMA 30 ABRIL 2018:

DATOS DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR:

Total de Remuneraciones y prestaciones pagadas por el empleador
que a su vez sean ingreso exento de los trabajadores
Entre
Total de Remuneraciones y prestaciones pagadas por el empleador

“Cociente del ejercicio inmediato anterior”

PROPORCIÓN DE INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES
NO DEDUCIBLE PARA EL PATRÓN
MODIFICACIÓN A REGLA 3.3.1.29 A PARTIR DEL 01 DE MAYO DEL 2018

FRACCIÓN III DE LA REGLA 3.3.1.29 HASTA ANTES DE LA REFORMA 30 ABRIL 2018:
COMPARATIVA DE COCIENTES:

A. “Cociente del ejercicio en curso ”

Vs.

B. “Cociente del ejercicio inmediato anterior”

Si A es menor que B.- Se entiende que hubo disminución
y en consecuencia la **“PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE”**
que correspondería aplicar sobre ingresos EXENTOS
del ejercicio será la del 47%.

De lo contrario, **“PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE”**
será la del 53%.

En reciente publicación de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal, se modifica el contenido de la regla 3.3.1.29 en la que se señala que lo que debe considerarse son las **“prestaciones”** pagadas por el contribuyente (en sustitución del total de **“remuneraciones y demás prestaciones pagadas al contribuyente que sean a su vez ingreso exento de los trabajadores”**); respecto del numerador de la fórmula para determinar tanto del **“cociente del ejercicio en curso”** como del **“cociente del ejercicio inmediato anterior”**. A continuación el texto comparativo entre una y otra regla miscelánea:

**PROPORCIÓN DE INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES
NO DEDUCIBLE PARA EL PATRÓN
MODIFICACIÓN A REGLA 3.3.1.29 A PARTIR DEL 01 DE MAYO DEL 2018**

RMF para 2018 (DOF 27-DIC-2018) Vigente hasta el 30 de Abril del 2018.	1ª RM a la RMF para 2018 (DOF 30-ABR-2018) Vigente a partir del 01 de Mayo del 2018.
<p>3.3.1.29. Procedimiento para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones</p> <p>Para los efectos del artículo 28, fracción XXX de la Ley del ISR, para determinar si en el ejercicio disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, se estará a lo siguiente:</p> <p>I. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores.</p> <p>II. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior.</p> <p>III. Cuando el cociente determinado conforme a la fracción I de esta regla sea menor que el cociente que resulte conforme a la fracción II, se entenderá que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores y por las cuales no podrá deducirse el 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.</p>	<p>3.3.1.29. Procedimiento para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones</p> <p>Para los efectos del artículo 28, fracción XXX de la Ley del ISR, para determinar si en el ejercicio disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, se estará a lo siguiente:</p> <p>I. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio.</p> <p>II. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior.</p> <p>III. Cuando el cociente determinado conforme a la fracción I de esta regla sea menor que el cociente que resulte conforme a la fracción II, se entenderá que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores y por las cuales no podrá deducirse el 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.</p>

**PROPORCIÓN DE INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES
NO DEDUCIBLE PARA EL PATRÓN
MODIFICACIÓN A REGLA 3.3.1.29 A PARTIR DEL 01 DE MAYO DEL 2018**

<p>Para determinar el cociente señalado en las fracciones I y II de esta regla, se considerarán, entre otros, las siguientes erogaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Sueldos y salarios. 2. Rayas y jornales. 3. Gratificaciones y aguinaldo. 4. Indemnizaciones. 5. Prima de vacaciones. 6. Prima dominical. 7. Premios por puntualidad o asistencia. 8. Participación de los trabajadores en las utilidades. 9. Seguro de vida. 10. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios. 11. Previsión social. 12. Seguro de gastos médicos. 13. Fondo y cajas de ahorro. 14. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa. 15. Ayuda de transporte. 16. Cuotas sindicales pagadas por el patrón. 17. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón. 18. Prima de antigüedad (aportaciones). 19. Gastos por fiesta de fin de año y otros. 20. Subsidios por incapacidad. 21. Becas para trabajadores y/o sus hijos. 22. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos. 23. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral. 24. Intereses subsidiados en créditos al personal. 25. Horas extras. 26. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro. 27. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón. <p>LISR 28</p>	<p>Para determinar el cociente señalado en las fracciones I y II de esta regla, se considerarán, entre otros, las siguientes erogaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Sueldos y salarios. 2. Rayas y jornales. 3. Gratificaciones y aguinaldo. 4. Indemnizaciones. 5. Prima de vacaciones. 6. Prima dominical. 7. Premios por puntualidad o asistencia. 8. Participación de los trabajadores en las utilidades. 9. Seguro de vida. 10. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios. 11. Previsión social. 12. Seguro de gastos médicos. 13. Fondo y cajas de ahorro. 14. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa. 15. Ayuda de transporte. 16. Cuotas sindicales pagadas por el patrón. 17. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón. 18. Prima de antigüedad (aportaciones). 19. Gastos por fiesta de fin de año y otros. 20. Subsidios por incapacidad. 21. Becas para trabajadores y/o sus hijos. 22. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos. 23. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral. 24. Intereses subsidiados en créditos al personal. 25. Horas extras. 26. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro. 27. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón. <p>LISR 28</p>
--	--

**PROPORCIÓN DE INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES
NO DEDUCIBLE PARA EL PATRÓN
MODIFICACIÓN A REGLA 3.3.1.29 A PARTIR DEL 01 DE MAYO DEL 2018**

El cambio en el texto de las fracciones I y II se dio en lo que respecta, al numerador de la fórmula para determinar el cociente y en consecuencia valorar si hubo disminución de prestaciones. En nuestra opinión, de entrada, el cambio en esta parte no representaría una modificación de “fondo” sino una mejoría en la redacción gramatical ya que la palabra **“prestaciones”** utilizada en las fracciones I y II de la regla miscelánea puede estarse refiriendo a las **“prestaciones exentas”** a que hace referencia la regla miscelánea desde su proemio (**“prestaciones otorgadas a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingreso exentos de los trabajadores”**), es decir quitando la parte “gravada” de dichas prestaciones para efectos del Impuesto Sobre la Renta, esto sencillamente para abreviar la literalidad que viene desde el proemio de la regla miscelánea manifestado entre paréntesis, sencillamente mediante el uso de la palabra **“prestaciones”** contenido en las fracciones I y II, con el fin de evitar un pleonasma; de tal suerte que si consideramos válida esta interpretación, no habría diferencia entre el uso del término: **“prestaciones otorgadas a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingreso exentos de los trabajadores”**, redacción “abreviada” (según nuestro entender) en las fracciones I y II de la regla vigente a partir de la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF 2018 y el uso del término: **“remuneraciones y prestaciones pagadas por el empleador que a su vez sean ingreso exento de los trabajadores”**, redacción que estuvo vigente en las mencionadas fracciones I y II hasta el 30 de abril, antes de la modificación.

No obstante lo anterior, la reforma a esta regla miscelánea conlleva un Artículo Transitorio (Artículo Sexto Transitorio) que a continuación explicaremos y del cual se desprende que si hay un cambio de “fondo” en la regla miscelánea, permitiéndose inclusive, la aplicación retroactiva de la reforma para el ejercicio 2017, en caso de que beneficie al empleador:

Artículo Transitorio:

Sexto. *Para los efectos de la regla 3.3.1.29., vigente hasta la entrada en vigor de la presente resolución, los contribuyentes que hubieran aplicado el procedimiento contenido en dicha regla para determinar si en el ejercicio de 2017 disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores, y hubieran obtenido como resultado que el cociente determinado conforme a la fracción I de dicha regla fue menor que el cociente determinado conforme a la fracción II, **y por lo tanto no se encontraron en posibilidad de deducir el 53% de los pagos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador, podrán aplicar el procedimiento contenido en la regla 3.3.1.29., que entrará en vigor a partir del día siguiente de su publicación en el DOF.***

**PROPORCIÓN DE INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES
NO DEDUCIBLE PARA EL PATRÓN
MODIFICACIÓN A REGLA 3.3.1.29 A PARTIR DEL 01 DE MAYO DEL 2018**

Si de la determinación de la mecánica contenida en esta última regla resulta que el cociente determinado conforme a la fracción I de esta misma regla, es mayor que el cociente que resulte conforme a la fracción II, se entenderá que no hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores.

*En caso de ubicarse en lo dispuesto en el párrafo anterior, **podrán presentar declaración anual complementaria del ejercicio 2017 aplicando la deducción del 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.***

Se entenderá que los contribuyentes ejercen la opción establecida en este transitorio cuando presenten la declaración complementaria en la que se incremente el monto deducible de los pagos que sean ingresos exentos para el trabajador.

Es decir, los contribuyentes que en el **ejercicio 2017** hubieran considerado como “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” el 53% por los pagos que a su vez fueron ingresos exentos para sus trabajadores (derivado de la mecánica contenida en la regla miscelánea antes de ser reformada) y que en consecuencia hayan deducido sólo el 47% de dichos pagos; pero que al aplicar (de manera retroactiva) la nueva mecánica contenida a partir de la reforma a dicha regla miscelánea les resulte la posibilidad de considerar como “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” sólo el 47%, podrán aplicar el nuevo procedimiento contenido en la regla 3.3.1.29. permitiéndose la presentación de una declaración anual complementaria del ejercicio 2017 ya que tendrán como consecuencia que se incremente el beneficio en la deducción de los pagos de nómina que representaron ingresos exentos para los trabajadores en dicho ejercicio y en consecuencia una menor causación del ISR del ejercicio.

Lo anterior conlleva a suponer, entonces, que la palabra “**prestaciones**” para el numerador de la fórmula reformada en las fracciones I y II de la regla miscelánea no se refiere solo a la parte exenta sino a la totalidad (parte gravada y exenta) de “**prestaciones**” y que si existiría un cambio gramatical de “fondo” a dicha regla y, de este cambio, nuestra interpretación es que:

**PROPORCIÓN DE INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES
NO DEDUCIBLE PARA EL PATRÓN
MODIFICACIÓN A REGLA 3.3.1.29 A PARTIR DEL 01 DE MAYO DEL 2018**

- En el numerador de la fórmula deberá considerarse como **“prestaciones”** a todos aquellos conceptos que sean **distintos** al sueldo (cuota diaria) u otro pago pactado como “sueldo remunerador” que reciba el trabajador, como por ejemplo aquellos de los enlistados en el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (conceptos que pueden estar exentos en una parte o en su totalidad), debiendo considerarse, para dicho numerador, el monto TOTAL (tanto la parte exenta como la parte gravada) de prestaciones (distintas al sueldo – cuota diaria u otro sueldo remunerador). Ya no intervendrá por lo tanto solo el componente exento de prestaciones y remuneraciones, sino sólo las **“prestaciones”** exentas y gravadas.
- En el denominador de la fórmula deberá considerarse el monto antes mencionado (TOTAL DE PRESTACIONES: EXENTAS Y GRAVADAS) más el sueldo – cuota diaria pagado a los trabajadores y cualquier otro concepto que se considere “remunerador” y que esté totalmente gravado para efectos del ISR.

Ante la ausencia de un concepto o definición de lo que debe considerarse como **“prestaciones”** a partir de esta reforma, la interpretación de lo que nosotros suponemos debe intervenir en el numerador de la fórmula la hemos obtenido a partir de lo previsto por el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo en el que se observa que la palabra prestaciones es un concepto que forma parte del “salario” que recibe un trabajador:

Artículo 84.- El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

Así pues, por ejemplo las gratificaciones, habitación, primas, comisiones, despensas, así como cualquier otro concepto distinto a la cuota diaria, podría bien interpretarse como una prestación, al amparo de lo previsto por el mencionado artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo.

**PROPORCIÓN DE INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES
NO DEDUCIBLE PARA EL PATRÓN
MODIFICACIÓN A REGLA 3.3.1.29 A PARTIR DEL 01 DE MAYO DEL 2018**

En virtud de lo anterior para aquellos contribuyentes que consideraron en el ejercicio 2017 como “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” el 53% de los pagos que a su vez fueron ingresos exentos de los trabajadores, realizar lo siguiente:

1. Aplicar el procedimiento previsto a partir de la reforma a esta regla miscelánea (considerando las prestaciones del ejercicio 2017 y del ejercicio 2016)
2. Considerar como prestaciones, para poder aplicar ese procedimiento, a todos aquellos conceptos (distintos a la cuota diaria) que contengan un componente de exención y que en nuestra opinión son aquellos que se deben considerar como “prestaciones” (las adicionales al sueldo-cuota diaria)
3. Determinar conforme al procedimiento de la nueva regla reformada, la “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” que le hubiera correspondido al contribuyente aplicar sobre los ingresos exentos de los trabajadores en el ejercicio 2017 (de entre el 47% y el 53%).
4. En caso de que la “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” resultante sea del 47%, presentar declaración complementaria, con la posibilidad de obtener un pago indebido de ISR o un saldo a favor mayor del Impuesto Sobre la Renta dependiendo de cada caso. Al presentar la declaración anual complementaria se entiende que el contribuyente ejerce la opción que estable el artículo sexto Transitorio.

Y a partir del ejercicio 2018, considerar como “**PRESTACIONES**” para determinar la “**PROPORCIÓN NO DEDUCIBLE**” que corresponda al presente ejercicio, aquellos conceptos distintos al sueldo – cuota diaria, que conlleven un componente de “exención”.

**ATENTAMENTE
FICACHI Y ASOCIADOS, S.C.**