

EFFECTOS FISCALES EN MÉXICO DE SUELDOS PAGADOS DURANTE LA EMERGENCIA SANITARIA

C.P.C. VÍCTOR MANUEL CÁMARA FLORES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Diamantina Perales Flores
PRESIDENTE

C.P.C. Laura Grajeda Trejo
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. Gerardo Jesús Alvarado Nieto
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Caro, Enrique
Hernández Cota, José Paul

Juárez Álvarez, Salvador
Lomelín Martínez, Arturo
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Puga Vértiz, Pablo
Ramírez Medellín, José Cosme
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sáinz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Zavala Aguilar, Gustavo

EFFECTOS FISCALES EN MÉXICO DE SUELDOS PAGADOS DURANTE LA EMERGENCIA SANITARIA

C.P.C. VÍCTOR MANUEL CÁMARA FLORES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

El primer semestre de 2020 ha sido parte de un evento histórico mundial, ya que a fines de 2019 y a inicios de 2020, se había informado de casos de pacientes infectados con el virus SARS-CoV2 (COVID-19) en algunos países; sin embargo, hasta el 11 de marzo, la Organización Mundial de la Salud decidió declarar el brote de dicho virus como una pandemia.

Consecuentemente, México reconoce la gravedad de la propagación de la enfermedad, por lo que comienza a tomar medidas preventivas para controlar y mitigar el contagio dentro del territorio nacional de manera prioritaria. En este sentido el 30 de marzo, se emite un acuerdo en el que se declara **emergencia sanitaria por causa de fuera mayor**, por la epidemia de enfermedad generada por el COVID-19.

El 31 de marzo, se emite acuerdo por el que se establecieron acciones extraordinarias para atender la emergencia sanitaria generada por el COVID-19, del cual, para efectos del presente artículo, se destaca la suspensión inmediata de las actividades **no esenciales**, con la finalidad de mitigar la dispersión y transmisión del virus COVID-19 en la comunidad, sus complicaciones y la muerte por dicho virus en la población residente en el territorio nacional; permitiendo continuar en funcionamiento solo las actividades consideradas esenciales.

Considerando que las deducciones por excelencia deben de ser estrictamente indispensables para la actividad del negocio; los pagos a empleados y la emisión del CFDI correspondiente, de manera habitual representan una deducción, por ser una erogación relacionada con la actividad económica de un contribuyente, que representa la *contraprestación a un trabajo personal subordinado*; esto es, que por los servicios que un empleado provee de manera personal a favor del patrón, éste último le paga una contraprestación como salario, materializando así su indispensabilidad para ser considerado como un gasto deducible.

Como todos sabemos, existe un número muy importante de empresas que fueron obligadas, o bien, decidieron unilateralmente, mandar a sus casas a sus trabajadores, pues su operación se detuvo por la situación ya comentada. Al respecto, llama la atención si el pago que se ha venido realizando a dichos trabajadores durante todo el periodo en los cuales no han realizado su trabajo, deben o no de considerarse como gastos deducibles, registrarse contablemente y timbrarse en el correspondiente CFDI como *salario por un trabajo subordinado*.

En este sentido, debemos atender primeramente a la legislación laboral y los motivos por los cuales se puede generar una suspensión de labores; en ese tenor, la Ley Federal del Trabajo (LFT) vigente, establece en su artículo 427 las causales de la suspensión de las relaciones laborales, las cuales se enuncian a continuación:

Artículo 427.

[...]

- I. **La fuerza mayor o el caso fortuito no imputable al patrón**, o su incapacidad física o mental o su muerte, que produzca como consecuencia necesaria, inmediata y directa, la suspensión de los trabajos;
- II. La falta de materia prima, no imputable al patrón;
- III. El exceso de producción con relación a sus condiciones económicas y a las circunstancias del mercado;
- IV. La incosteabilidad, de naturaleza temporal, notoria y manifiesta de la explotación;
- V. La falta de fondos y la imposibilidad de obtenerlos para la prosecución normal de los trabajos, si se comprueba plenamente por el patrón;
- VI. La falta de ministración por parte del Estado de las cantidades que se haya obligado a entregar a las empresas con las que hubiese contratado trabajos o servicios, siempre que aquéllas sean indispensables; y
- VII. La suspensión de labores o trabajos, que declare la autoridad sanitaria competente, en los **casos de contingencia sanitaria.**"

(Énfasis añadido)

Por la naturaleza del caso en específico, los supuestos en los cuales se puede llegar a suspender las relaciones laborales serían los establecidos en las fracciones I y VII, teniendo las siguientes diferencias (artículos 428 a 432 LFT):

	Avisos	Indemnización	Duración
Fracción I: Fuerza mayor o caso fortuito (el gobierno lo denominó como "Emergencia sanitaria")	Dar aviso de suspensión al Tribunal para aprobación	El Tribunal fijará el monto de indemnización	El sindicato y los trabajadores podrán solicitar cada seis meses al Tribunal que verifique si subsisten las causas que originaron la suspensión.
Fracción VII: Contingencia Sanitaria	No se da aviso, ni necesita autorización	El patrón pagará una indemnización equivalente a un día de salario mínimo general vigente por día (\$123.22 - \$185.56)	No puede exceder de un mes

En este sentido, la problemática surge al momento de querer determinar en cuál de los supuestos se ubica el caso de la suspensión de labores (en actividades no esenciales) que se originó como causa de la orden girada por la Secretaría de Salud como medida sanitaria preventiva, toda vez que en la publicación del acuerdo dictado por el Consejo de Salubridad General del día 30 de marzo de 2020, se declara como “Emergencia sanitaria por causa de **fuerza mayor**, a la epidemia de enfermedad generada por el virus SARS-COV 2 (COVID-19)”, intentando que se considere el supuesto contemplado en la fracción I del artículo 427 de la LFT y no en la fracción VII del mismo artículo; sin embargo, se tendrían que considerar lo siguiente:

- En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no se hace referencia a contingencia o emergencia sanitaria, solo se limita a establecer medidas de salud preventivas indispensables en los casos de epidemias de carácter grave.
- El artículo 132, fracción XIX Bis de la LFT señala que, *son obligaciones de los patrones “cumplir con las disposiciones que en caso de **emergencia sanitaria** fije la autoridad competente, así como proporcionar a sus trabajadores los elementos que señale dicha autoridad, para prevenir enfermedades en caso de declaratoria de **contingencia sanitaria**”.*
- Se generaron contradicciones como lo sería, la suspensión de actividades no esenciales, contra lo mencionado por la autoridad sanitaria que mencionó que las relaciones laborales se mantendrán y aplicarán conforme a los contratos individuales, colectivos, contratos ley o condiciones generales de trabajo que correspondan, siendo que la ley no contempla que, en suspensión de la relación laboral, se pague conforme a dichos convenios o contratos.
- Ha existido también discrepancia en la terminología de los diversos decretos emitidos, en donde se ha utilizado tanto la palabra “contingencia”, como la frase “emergencia sanitaria”. Lo anterior, se puede observar en los artículos transitorios, como se muestra a continuación:

Decreto Presidencial por el cual se ordenan medidas extraordinarias en las regiones afectadas de todo el territorio nacional en materia de salubridad general para combatir la enfermedad grave de atención prioritaria generada por el virus SARS-CoV2 (COVID-19) publicado el 27 de marzo de 2020 en el DOF:

[...]

Transitorio

ÚNICO. - *El presente Decreto entrará en vigor el día su publicación en el Diario Oficial de la Federación y estará vigente hasta **en tanto se declare terminada la contingencia que la originó.***

(Énfasis añadido)

El acuerdo por el que se establecen acciones extraordinarias para atender la emergencia sanitaria generada por el virus SARS-CoV2 publicado el 31 de marzo de 2020 en el DOF:

[...]

Transitorio

SEGUNDO. - Las personas titulares a que se refiere el Artículo Segundo del presente Acuerdo, integrarán el Consejo de Salubridad General mientras persista la emergencia sanitaria.

(Énfasis añadido)

Con independencia del criterio adoptado por el patrón, es importante mencionar que para efectos de las fracciones I y VII del artículo 427 de la LFT, las actividades no esenciales, al estar en suspensión, no existiría como tal, la prestación de servicios personales subordinados, por lo que el pago recibido por el trabajador debería de ser considerado como **indemnización**. Lo anterior se apoya en lo establecido en los artículos 429 y 430 de la citada ley, en donde en todo momento, contempla que se estará obligado al pago de una **indemnización** por las causales de las ya mencionadas fracciones.

En este sentido y para el análisis de la deducción de la indemnización pagada al trabajador, es importante citar la fracción VI del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), la cual señala lo siguiente:

Artículo 28. Para los efectos de este Título, *no serán deducibles:*

[...]

Las sanciones, **las indemnizaciones** por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, **podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor** o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

[...]

(énfasis añadido)

De la lectura a la norma citada, se puede concluir que, para efectos del ISR, no son deducibles los pagos que un contribuyente realice por concepto de indemnizaciones por daños y perjuicios que tendría que pagar a sus trabajadores por ministerio de Ley y derivado de la suspensión laboral a la que se vieron obligados.

No obstante, la misma norma también señala que las indemnizaciones serán deducibles cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, en especial, **por caso fortuito o de fuerza mayor**. En este orden de ideas, al ser la misma autoridad la que decretó la emergencia sanitaria por fuerza mayor, se debería de considerar que la indemnización es por fuerza mayor.

Lo anterior, toma sustento en la siguiente tesis:

Novena Época
Tribunales Colegiados de Circuito
Tesis Aislada
Tomo VII, Enero de 1998
Tesis: II.1o.C.158

CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR. CUANDO EL ACTO O HECHO EN QUE SE SUSTENTA ES UN ACTO DE AUTORIDAD. La doctrina jurídica es unánime al admitir que existen ocasiones en que el incumplimiento de una obligación no puede ser imputable al deudor, **porque éste se ve impedido a cumplir por causa de un acontecimiento que está fuera del dominio de su voluntad, que no ha podido prever o que aun previéndolo no ha podido evitar. A un acontecimiento de esa naturaleza se le llama caso fortuito o fuerza mayor.** Los diversos tratadistas como Bonnecase, García Goyena, Henri León Mazeaud y André Tunc también son acordes al distinguir tres categorías de acontecimientos constitutivos del caso fortuito o de fuerza mayor, según provengan de sucesos de la naturaleza, de hechos del hombre o de actos de la autoridad; sea que el acontecimiento proceda de cualquiera de esas fuentes y, por ello, provoque la imposibilidad física del deudor para cumplir la obligación, lo que traerá como lógica consecuencia que no incurra en mora y no pueda considerársele culpable de la falta de cumplimiento con la correspondiente responsabilidad de índole civil, dado que a lo **imposible nadie está obligado.** Las características principales de esta causa de inimputabilidad para el deudor son la imprevisibilidad y la generalidad, puesto que cuando el hecho puede ser previsto el deudor debe tomar las prevenciones correspondientes para evitarlo y si no lo hace así, no hay caso fortuito o fuerza mayor; el carácter de generalidad implica que la ejecución del hecho sea imposible de realizar para cualquier persona, no basta, pues, con que la ejecución sea más difícil, más onerosa o de desequilibrio en las prestaciones recíprocas. Así, cuando se trata de **actos de autoridad, que algunos autores como Manuel Borja Soriano catalogan dentro de la categoría de hechos provenientes del hombre, el hecho del príncipe se da a entender a todos aquellos impedimentos que resultan de una orden o de una prohibición que emana de la autoridad pública.**

Amparo directo 487/97. U.S.A. English Institute, A.C. 9 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Ricardo Romero Vázquez. Secretaria: Elizabeth Serrato Guisa.

(Énfasis añadido)

Por todo lo anterior, los pagos realizados a los empleados de las actividades **no esenciales y que no hayan prestado un servicio personal en favor de sus patrones**, de acuerdo con lo establecido en el acuerdo en el que se declara “emergencia sanitaria por causa de fuerza mayor”, serán consideradas deducibles para efectos del ISR, *al ser pagos de indemnizaciones por causa de fuerza mayor.*

Es importante considerar que, para poder llevar a cabo la deducción de las indemnizaciones que deba pagar el patrón a sus trabajadores derivado de la emergencia sanitaria por causa de fuerza mayor generada por el virus COVID-19, dichos pagos deben contar con un CFDI de nómina correctamente llenado.

En este sentido, la guía de llenado del CFDI de nómina para la versión 3.3, especifica como se tiene que realizar el CFDI de nómina por el pago de indemnización, el cual debe de contar con lo siguiente:

- Identificar en el apartado “Tipo Nómina con la clave “E – Nómina extraordinaria”.
- Identificar en el apartado “Tipo Régimen” con la clave “13 – Separación o indemnización”, esto con la finalidad de distinguir correctamente el pago de una indemnización de los pagos ordinarios.
- Identificar en el apartado “Tipo Percepción” con la clave “025 – indemnizaciones”.

Es importante cumplir con el requisito de contar con el CFDI llenado acorde a su respectiva Guía, ya que forma parte de uno de los requisitos para su deducción, de acuerdo con el segundo párrafo de la fracción V del artículo 27 de la Ley del ISR.

Ahora bien, en el caso de las *actividades esenciales*, éstas pueden llevarse a cabo en el lugar de trabajo o desde el domicilio personal de cada trabajador y al no estar dentro de lo establecido por el decreto (actividades no esenciales), el pago a los trabajadores no sería indemnización, sino sueldo o salario como comúnmente se realiza. Lo mismo aplicaría, para quienes aún y cuando formaran parte de una actividad no esencial, se pueda concluir que sí laboraron en servicio del patrón desde casa (*home office*).

En relación con los casos donde se optó por reducir el importe de las contraprestaciones con motivo de un acuerdo con los trabajadores, ello *con la finalidad de mantener sus fuentes de empleo*, se podría decir que no serían indemnizaciones los pagos recibidos durante la contingencia y que contractualmente, se establecieron nuevas obligaciones dentro de su relación laboral subordinada.

Para efectos de la consideración anterior, uno de los casos de modificaciones contractuales válidas se podría analizar en la siguiente tesis, tratándose de contratos colectivos de trabajo:

Novena época
Segunda Sala
Tesis Jurisprudencial
Tesis: 2a./J. 3/99
Tomo IX, Enero de 1999

CONTRATO Y CONVENIOS COLECTIVOS EN MATERIA DE TRABAJO. PUEDEN MODIFICARSE SIN TENER QUE CUMPLIR EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 426 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.

El principio de la autonomía de la voluntad, que sostiene la libertad soberana de los individuos para obligarse contractualmente, se encuentra limitado, constitucional y legalmente, en materia de trabajo, con la finalidad de establecer el equilibrio entre patrones y trabajadores; sin embargo, debe entenderse que dicho principio rige en todos los aspectos no regulados por la Constitución, particularmente en su artículo 123,

o por la Ley Federal del Trabajo, y que en ejercicio de su libertad, trabajadores y patrones pueden establecer derechos y obligaciones recíprocos. Una de las formas a través de las que pueden obligarse los sujetos de la relación laboral es el contrato colectivo de trabajo mediante el que se establecen las condiciones generales de trabajo que regirán en una o varias empresas o establecimientos y que **puede ser modificado libremente por ellas a través de diversos convenios, sin necesidad de agotar el procedimiento establecido en el artículo 426 de la Ley Federal del Trabajo**, en virtud de que tal disposición es una norma protectora de los trabajadores o de la fuente de trabajo, la cual garantiza que por lo menos dicho acuerdo se revisará una vez al año, tratándose de salarios, y cada dos años, en los demás aspectos, y, precisamente, en ejercicio de su libertad de contratación, las partes patronal y trabajadora pueden buscar mejores opciones para la prestación del trabajo, todo eso en el entendido de que *dicha modificación no implique una renuncia de los derechos mínimos consagrados constitucional y legalmente en favor de los trabajadores*.

Contradicción de tesis 2/97. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo del Décimo Noveno Circuito. 18 de noviembre de 1998. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Tesis de jurisprudencia 3/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

(Énfasis añadido)

Debe entenderse que, dentro la declaratoria de emergencia sanitaria, tiene como principal prioridad, el cuidar la salud y la economía de los empleados, motivo por el cual el patrón se encuentra protegiendo a sus trabajadores no despidiéndolos y manteniéndolos a salvo en sus hogares, lo cual de facto, representa darles instrucciones precisas para que cumplan con sus órdenes o mandato, mismos que se deberán mantener en casa o aislados y en todo momento en posibilidad de disponerse de sus funciones si lo fuera requerido y permitido.

Ahora bien, como se mencionó al inicio de este análisis, el requisito de deducibilidad por excelencia de cualquier gasto es la estricta indispensabilidad, establecida en la fracción I, del artículo 27 de la Ley de ISR. Lo anterior sale a colación, toda vez que en caso de que un patrón se encuentre pagando a empleados que no se encuentren laborando, sean o no actividades esenciales, la autoridad pudiera considerarlas como *no* estrictamente indispensables.

Para poder aclarar lo anterior, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por medio de tesis aislada considera lo siguiente:

Novena época
Segunda Sala
Tomo XX, Diciembre de 2004
Tesis aislada
Tesis: 2a. CIII/2004

RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben

ser "estrictamente indispensables" para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la **consecución del objeto social** de la empresa, es decir, debe tratarse de un **gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse**; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.

Amparo en revisión 1386/2004. Fomento Agropecuario y Comercial, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

(Énfasis añadido)

Al respecto, para que la compañía pueda cumplir con su objeto social y llevar cabalmente sus actividades, es *primordial que un patrón cuente con trabajadores sanos* que puedan llevar acabo las tareas solicitadas por este, por lo que es estrictamente indispensable que el patrón vea por la salud de sus empleados, en este caso, manteniéndolos en casa con un sueldo que les permita sobrevivir. Lo anterior, con independencia incluso de la existencia del decreto del 31 de marzo ya mencionado, en el cual obliga a las empresas con actividades no esenciales a suspender actividades.

Por todo lo anteriormente mencionado, consideramos que los pagos realizados por el patrón a sus trabajadores por indemnización (considerando el correcto llenado del CFDI de nómina), o bien, por sueldos y salarios en los casos en que se haya logrado un acuerdo con los mismos, o en su caso, si continuaron laborando desde casa o en disponibilidad de disponer de sus funciones en cuanto se les solicitara, deberían considerarse como deducibles ya que cumplirían con el requisito de indispensabilidad de un gasto.