

PTU: ¿Aplica esta obligación a las asociaciones civiles?



Planteamiento de los contenidos legales y fiscales aplicables que contribuyen a responder esta interrogante, de suma relevancia en el ámbito de ese tipo de entidades



Colegio de Contadores Públicos
de México

C.P.C. Antonio González
Rodríguez, Integrante de la
Comisión de Auditoría
Fiscal del Colegio de
Contadores Públicos de
México¹



Lic. Mario Neave Martínez,
Socio del Colegio de
Contadores Públicos de
México²

¹ Además es Socio de Impuestos y Servicios legales en Deloitte

² Además es Gerente de Impuestos y Servicios Legales en Deloitte

INTRODUCCIÓN

Actualmente existen en nuestro país innumerables asociaciones civiles (AC), mismas que son constituidas con distintos fines, siendo la mayoría de carácter no lucrativo –culturales, religiosos o políticos, por señalar algunos.

En el ámbito fiscal, de manera general, para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) estas compañías no son contribuyentes de ese gravamen; sin embargo, el tratamiento que tienen esas entidades puede variar de una a otra, dependiendo de su actividad. Asimismo, se debe tomar en cuenta que ese tratamiento es diferente al de las entidades mercantiles.

En materia laboral, muchas de estas AC cuentan con una nómina de empleados. En ese sentido, surge la interrogante en relación con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU), es decir, ¿están las AC obligadas a determinar y, consecuentemente, a pagar la PTU? O bien, ¿podrían también estar exentas como en el caso del ISR? A continuación describiremos los fundamentos fiscales y legales que pueden ayudar a solucionar estas interrogantes.

FUNDAMENTOS APLICABLES

Iniciaremos nuestros comentarios indicando que las AC se rigen por las disposiciones en materia civil. En ese sentido, el Código Civil Federal (CCF) define a la **asociación** como sigue:

Quando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación.³

Conforme a lo anterior, las asociaciones se constituyen con la intención de que un grupo de personas realicen un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga un fin preponderantemente económico.

Ahora bien, es importante distinguir dos aspectos en torno a las leyes que regulan el derecho de los trabajadores para recibir su PTU; en primer lugar tenemos a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) y la Ley Federal de Trabajo (LFT) como las leyes especiales en la materia, y en segundo lugar se encuentra la LISR, que determina, por un lado –y como es natural–,

los detalles para la determinación impositiva de la propia contribución, y por añadidura sienta las bases para cumplir con la obligación de pago de la PTU.

Lo anterior es así, pues la LFT es la que determina y distingue a quienes están obligados al reparto de las utilidades de quienes no lo están, mientras que con la LISR se determina la base para considerar el cálculo de la PTU.

En ese sentido, y una vez hecha la distinción de ambas normas, la LFT, en su artículo 126, señala con toda claridad quiénes **no** están obligados al reparto de utilidades, indicando a las empresas de nueva creación –con sus respectivos detalles–, a las instituciones de asistencia privada (IAP), al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia, y a las empresas que tengan un capital menor del que fije la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS) por ramas de la industria.

Con base en la disposición anterior, una AC, al no estar expresamente contemplada en el artículo citado, estaría en principio obligada al pago de la PTU, pues en términos del artículo 18 de la LFT, en la interpretación de las normas de trabajo se tomarán en consideración sus finalidades y, en caso de persistir duda, prevalecerá la interpretación más favorable al trabajador.

Por lo tanto, aun cuando el referido artículo incluye a las IAP, es importante advertir que éstas son distintas a las AC, toda vez que las primeras, a diferencia de las segundas, requieren una autorización especial para poder ostentarse como IAP, además, claro está, de poder gozar de los derechos que a aquéllas se les ha otorgado.

Así las cosas, el artículo 126 de la LFT mencionado es estrictamente restrictivo respecto a los sujetos que no están obligados al reparto de utilidades, por lo cual en principio se podría pensar que una AC sí está obligada a repartir su PTU.

No obstante lo anterior, el artículo 123 de la CPEUM establece que los trabajadores tendrán derecho a una PTU. De manera específica, la fracción IX de ese artículo establece la base sobre la cual se determinará la participación, mencionando que: “para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

³ Artículo 2670 del CCF

Conforme a lo anterior, se establece que la base para el cálculo de la PTU será la renta gravable determinada para efectos del ISR. No obstante, es en ese punto donde surge la interrogante respecto a la obligación de pago de la PTU por parte de las AC, en virtud de que ese tipo de entidades tributa bajo el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), relativo a las personas morales con fines no lucrativos, esto es, que tributan como personas morales no contribuyentes del ISR.

Lo anterior, con fundamento en la fracción VI del artículo 95 de la LISR, misma que establece lo siguiente:

95. Para los efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, además de las señaladas en el artículo 102 de la misma, las siguientes:

...

VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las **sociedades o asociaciones civiles,**

organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas a las siguientes actividades:

a) La atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.

b) La asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados.

c) La asistencia jurídica, el apoyo y la promoción, para la tutela de los derechos de los menores, así como para la readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas.

d) La rehabilitación de alcohólicos y fármaco dependientes.

e) La ayuda para servicios funerarios.

f) Orientación social, educación o capacitación para el trabajo.

g) La promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad.

h) Apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos.

En ese sentido, las IAP, así como las asociaciones de carácter civil constituidas con la intención de beneficiar a personas desvalidas, sectores o regiones de escasos recursos, son consideradas como personas morales con fines no lucrativos y, por tanto, no contribuyentes del ISR.

Una vez analizado lo anterior, analizaremos qué ocurre si la AC no cuenta con la autorización para recibir donativos deducibles. En ese sentido, esto no es limitante para que fiscalmente se considere no contribuyente para efectos del ISR, pues el mismo artículo 95 de la LISR señala que tampoco



serán contribuyentes las sociedades o asociaciones civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.

Así las cosas, las AC, al no ser contribuyentes para efectos del ISR, de manera general podrían no estar obligadas al pago del referido impuesto, a menos que realicen las actividades gravadas por la ley de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 93 de la ley en la materia, consistentes en la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes o la prestación de servicios a personas distintas de sus miembros o socios que rebasen el 5% del ingreso total, por intereses y por la obtención de premios, situación en la cual es claro que sí deberían considerar una base gravable del ISR y, por consecuencia, una base para determinar la PTU correspondiente.

Adicionalmente, el artículo 94 de la LISR menciona algunas operaciones específicas cuyos ingresos serán considerados gravables para efectos del ISR, conforme a lo siguiente:

Las personas morales a que se refiere este Título, a excepción de las señaladas en el artículo 102 de esta Ley, de las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro y de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la misma, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos de los mencionados en los Capítulos IV, VI y VII del Título IV de esta Ley, con independencia de que los ingresos a que se refiere el citado Capítulo VI se perciban en moneda extranjera. Para estos efectos, serán aplicables las disposiciones contenidas en dicho Título y la retención que en su caso se efectúe tendrá el carácter de pago definitivo.

Ahora bien, conforme a la definición de **Asociación** previamente descrita, se concluyó que no tienen un fin preponderantemente económico, sino que son constituidas con fines sociales.

En ese sentido, existen algunas posibles respuestas para determinar si las AC están obligadas al pago de la PTU, las cuales podrían ser las siguientes:

1. Esas compañías no tendrían una utilidad gravable sobre la cual determinar el reparto de la PTU a sus empleados, pues precisamente la actividad que se realiza no es comercial, ni mucho menos especulativa, pues los ingresos que pudieran obtener

claramente no constituyen utilidades, sino simplemente ingresos con los cuales se satisfacen los fines para los cuales fue constituida la asociación civil.

2. De acuerdo a las disposiciones de carácter laboral previamente mencionadas, si existe la obligación de repartir la PTU a los trabajadores de este tipo de compañías una vez generadas tales utilidades, pues no está expresamente excluida como sujeto obligado al reparto de las mismas.

3. Sólo en caso de tener una utilidad gravada para efectos del ISR se estaría obligado al pago de la PTU, únicamente sobre esa utilidad gravable (enajenación de bienes, prestación de servicios distintos de sus miembros que rebasen el 5% del ingreso total). En ese caso, se deberá llevar un control de las utilidades gravables que se puedan generar para efectos fiscales.

CONCLUSIONES

Conforme a las disposiciones de carácter civil, las asociaciones se constituyen con la intención de que un grupo de personas realice un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga un fin lucrativo o preponderantemente económico.

En materia laboral, la LFT menciona de manera específica los casos en los cuales las compañías no estarán obligadas al pago de la PTU. En tal sentido, las AC no están contempladas en ese ordenamiento, por lo cual, en un principio, existiría la obligación de pago de la PTU para esas compañías.

No obstante lo antes apuntado, una posible respuesta es que si la AC realiza sus actividades conforme a lo establecido en su objeto social, no tiene por qué generar algún tipo de utilidad gravable, pues los ingresos que obtenga serían destinados a la consecución del fin principal de la asociación, caracterizado por no ser lucrativo. En ese sentido, podría interpretarse que no hay una base gravable de PTU.

Ahora bien, otra posible respuesta es que, en caso de que se determine una base gravable para efectos del ISR por realizar actividades que obliguen al pago del impuesto, podría interpretarse que la compañía debe calcular la base de la PTU partiendo de la base gravable para efectos del ISR.

Así, consideramos que se debe evaluar cualquiera de los posibles escenarios anteriores, a efectos de confirmar la determinación y pago de la PTU en el caso de las entidades referidas.