



INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL

ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y
ADMINISTRACIÓN
UNIDAD TEPEPEPAN

SECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

**“EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
EN LA RELACIÓN LABORAL”**

T E S I N A

PARA OBTENER LA ESPECIALIDAD EN
IMPUESTOS

Presenta:

C.P. ERICA LILIANA LAGUNA GARCÍA

DIRECTOR:

C.P. y E.I. RUBEN LÓPEZ SÁNCHEZ



MÉXICO D.F.

ENERO 2010



**INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL
SECRETARIA DE INVESTIGACION Y POSGRADO**

ACTA DE REVISIÓN DE TESINA

En la Ciudad de MÉXICO siendo las 13:00 horas del día 12 del mes de ENERO del 2010 se reunieron los miembros de la Comisión Revisora de Tesina designada por el Colegio de Profesores de Estudios de Posgrado e Investigación de ESCA UNIDAD TEPEPAN

para examinar la tesina de especialidad titulada:
"EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA RELACIÓN LABORAL"

Presentada por el alumno:

LAGUNA GARCÍA ERICA LILIANA.
Apellido paterno materno nombre(s)

Con registro:

B	0	8	1	4	6	7
---	---	---	---	---	---	---

aspirante de: **Especialidad en Impuestos.**

Después de intercambiar opiniones los miembros de la Comisión manifestaron **SU APROBACIÓN DE LA TESINA**, en virtud de que satisface los requisitos señalados por las disposiciones reglamentarias vigentes.

LA COMISIÓN REVISORA

C. P. y E. I. RUBÉN LÓPEZ SÁNCHEZ

M. en C. HECTOR MANUEL LEAL PÉREZ

M. en C. JOSÉ RUFUGIO RUIZ PINA

EL PRESIDENTE DEL CÓLEGIO

M. en C. JOSÉ RUFUGIO RUIZ PINA





INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL
SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO

CARTA CESION DE DERECHOS

En la Ciudad de México el día 12 del mes de Enero del año 2010, la que suscribe **ERICA LILIANA LAGUNA GARCÍA** del Programa de **ESPECIALIDAD EN IMPUESTOS** con número de registro **B081467**, adscrito a **ESCA UNIDAD TEPEPAN**, manifiesta que es autor intelectual del presente trabajo de Tesina bajo la dirección de **C.P. y E.I. RUBEN LÓPEZ SÁNCHEZ** y cede los derechos del trabajo titulado **"EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA RELACIÓN LABORAL"**, al Instituto Politécnico Nacional para su difusión, con fines académicos y de investigación.

Los usuarios de la información no deben reproducir el contenido textual, gráficas o datos del trabajo sin el permiso expreso del autor y/o director del trabajo. Este puede ser obtenido escribiendo a la siguiente dirección de correo electrónico **lili_lag@hotmail.com**. Si el permiso se otorga, el usuario deberá dar el agradecimiento correspondiente y citar la fuente del mismo.

ERICA LILIANA LAGUNA GARCÍA

AGRADECIMIENTOS

A Dios

Por la oportunidad de estar en este lugar, por llenarme de tantos cuidados y bendiciones en esta vida, gracias por poner en mí camino una gran familia, amigos, profesores y personas que sienten aprecio por mí.

A mi familia

Por darme día a día el amor, apoyo, la comprensión, por motivar en mí una lucha que me ha llevado a lograr todos mis sueños.

A mi sobrino

Por ser el angelito que llego a dar vida y mucha alegría a mi familia.

A mi novio

Por acompañarme durante este proceso, brindándome su apoyo, dedicación y comprensión, motivándome día a día para lograr este sueño que hoy finaliza.

ÍNDICE

	Página
ACTA DE REVISIÓN DE LA TESINA.....	II
CARTA DE CESIÓN DE DERECHOS.....	III
AGRADECIMIENTOS.....	IV
RESUMEN.....	VII
ABSTRACT.....	VIII
PRESENTACIÓN.....	IX
CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES Y MARCO JURIDICO	
1.1 Fundamento Constitucional de la Obligación Tributaria.....	1
1.2 Sistema Tributario Mexicano.....	2
1.3 Principios Tributarios.....	5
1.4 Relación Tributaria.....	10
CAPÍTULO 2. RELACIÓN LABORAL	
2.1 Sujetos.....	13
2.2 Elementos.....	16
2.3 Disposiciones aplicables.....	18
2.4 Contrato de Trabajo	20
CAPÍTULO 3. ANÁLISIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN UNA RELACIÓN LABORAL	
3.1 Obligados a tributar.....	23
3.2 Ingresos para los que no se pagará el impuesto.....	25
3.2.1 Tipos de ingresos y tratamiento fiscal.....	25
3.3 Retención y entero del Impuesto Sobre la Renta.....	52
3.3.1 Mecánica para la retención.....	52
3.3.2 Plazo para efectuar el entero de las retenciones.....	53
3.3.3 Forma de presentación del entero de las retenciones.....	54
3.4 Subsidio para el Empleo.....	55
3.5 Impuesto Anual.....	56

3.5.1 Mecánica para la retención del impuesto anual.....	56
3.5.2 Ajuste Anual.....	59
3.5.3 Obligados a presentar declaración del impuesto.....	60
3.5.4 Constancia de Sueldos y Salarios.....	63
CAPÍTULO 4. CASOS PRÁCTICOS	
4.1 Determinación del ISR por pagos de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones.....	65
4.2 Determinación del ISR anual de salarios e indemnización.....	67
CONCLUSIONES.....	71
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	72
ANEXO 1. ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN 2010.....	74

RESUMEN

En la presente tesina se hace un análisis de las disposiciones fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta que le son aplicables a la relación de trabajo.

Los sujetos que están en la relación de trabajo son el patrón y el trabajador, siendo sus elementos esenciales la prestación del servicio personal, la subordinación y el salario.

De acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado: los salarios, demás prestaciones que deriven de una relación laboral, participación de los trabajadores en las utilidades, y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Es importante aclarar que los ingresos los obtienen en su totalidad quien realiza el trabajo, por lo que los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

Las personas que están obligadas a pagar impuesto derivado de la relación laboral son las personas físicas que perciben ingresos por salarios y demás prestaciones, derivadas de la prestación de un trabajo personal subordinado, también los residentes en el extranjero que perciban ingresos por salarios, cuando la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional es decir cuando el servicio se preste en el país.

ABSTRACT

In this dissertation becomes an analysis of tax provisions of the tax on the income which apply to the employment relationship.

The subjects who are in employment are the employer and the worker, being its essential elements providing personal service, the subordination and wages.

Of a sane with the law of the tax on the income, are considered income by the provision of a subordinate personal service: wages, other benefits arising from an employment relationship, participation of the workers in utilities and benefits received as a result the termination of the employment relationship.

Is important to clarify that revenue gain and n its all who does the work, so credit income is declare and calculated tax appropriate up to the year of calendar to which they are charged.

The people who are forced to pay tax derived from the employment relationship are individuals who receive income for wages and other benefits of the provision of a subordinate personal work also residents abroad receiving income for wages, when the source of wealth is in national territory is when the service is provided in the country.

PRESENTACIÓN

La presente trabajo de tesina fue realizado con el objeto de estudiar y aplicar las disposiciones fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta en la relación laboral.

En su primer capítulo denominado antecedentes y marco jurídico se detalla los primeros ordenamientos jurídicos sobre el origen de la obligación tributaria, así como los lineamientos que se debe seguir para el ejercicio del poder tributario y que se ven reflejados en los llamados principios tributarios y el nacimiento de la relación tributaria.

En el capítulo 2 se define la relación laboral así como los sujetos, los elementos y las disposiciones laborales y constitucionales que le son aplicables a la relación. También se presentan tesis que apoyan al concepto de relación laboral y la importancia de un contrato de trabajo dentro de la relación laboral.

Dentro del capítulo 3 se realiza un análisis de las disposiciones del Impuesto Sobre la Renta, se describen los ingresos por los que se deberá pagar impuesto y los que la ley señala como no sujetos al pago de impuesto, se detalla cómo se debe realizar la retención, entero del impuesto y plazo, también se realiza la mecánica para el cálculo del impuesto anual, el ajuste y los obligados a presentar a declaración anual.

El capítulo 4 se presenta con casos prácticos de retención del Impuesto Sobre la Renta por ingresos derivados de la prestación de un trabajo personal subordinado y cuando se obtuvieron ingresos por separación de la relación laboral.

Derivado de la publicación en el Diario Oficial de la Federación el día 7 de Diciembre del año 2009, considero necesario e importante presentar el anexo 1 donde se realiza un análisis del impacto que tiene el incremento en la tasa de retención del Impuesto Sobre la Renta para aquellas personas físicas que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, incremento que fue establecido con la finalidad de aumentar la recaudación.

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES Y MARCO JURÍDICO

1.1 Fundamento Constitucional de la Obligación Tributaria

El primer ordenamiento jurídico sobre el origen de la obligación tributaria, lo encontramos en la Constitución de Apatzingán de 1814 que en su artículo 36 mencionaba:

“Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa”.¹

Sin embargo el término donación no duro más de ocho años pues en el año de 1822 el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano establecía en su artículo 15 el término deber y, a partir de entonces dejo de existir el de donación. Esa misma constitución fundamentaba el pago de las contribuciones en su artículo 41 bajo el término de obligación:

“Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades construidas, una pronta disposición a contribuir los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo”.²

Posteriormente la Constitución Política de la Republica Mexicana de 1857 estableció en su artículo 31, por primera vez, el carácter proporcional y equitativo de las contribuciones:

“Es obligación de todo mexicano:

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.³

¹ Villaseñor Curiel, Omar, Principios tributarios , 7ª.edición, México, ISEF, 2004, p.14

² *Ibíd.*

³ Villaseñor Curiel, Omar, Principios tributarios , 7ª.edición, México, ISEF, 2004, p.15

Posteriormente dentro de la Constitución de 1917 se decidió agregar dos fracciones más y dejar la obligación tributaria en el mismo Artículo 31 Constitucional pero en la fracción IV y cambia la frase “es obligación de todo mexicano” por la de “Son obligaciones de los mexicanos”.

Fue hasta el año de 1993 que se reforma la fracción IV del Artículo 31 donde se decide incluir al “Distrito Federal”

Actualmente el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala 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”.⁴

Es importante señalar que la consecuencia inmediata de una obligación se fundamenta en que la autoridad tendrá todo el derecho de ejercer su poder de autoridad para realizar el cobro del tributo.

El diccionario de la lengua española define por obligación, a la imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre.

1.2 Sistema Tributario Mexicano

Es un hecho notorio que el Estado, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico.

El Sistema tributario al cual también se le denomina sistema impositivo o de recaudación de un país y consiste en la fijación, cobro y administración de los

⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 31

impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior que se recaudan en el país, además administra los servicios aduanales y de inspección fiscal.

Para poder entender cómo opera el Sistema Tributario Mexicano debemos definir el concepto de Política fiscal pues con ella el Estado busca el equilibrio entre lo que gasta y recauda.

La Política fiscal se define como el conjunto de medidas e instrumentos que toma el estado para recaudar los ingresos necesarios para la realización de la función del sector público, el propósito de la política fiscal es darle mayor estabilidad al sistema económico.

Los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo.

Para garantizar la generación de recursos, es necesario replantear y mejorar las políticas, estrategias y esquemas de tributación y recaudación.

Con relación a la recaudación proveniente de impuestos, México se encuentra por debajo de los países miembros de la OCDE y de América Latina; por tanto, a corto y mediano plazo, la tendencia del sistema tributario debe orientarse principalmente a establecer medidas con objeto de fortalecer los ingresos tributarios y por consecuencia disminuir la dependencia de los ingresos petroleros debido a que representan un gran nivel de volatilidad en el tiempo.

Aunque teóricamente se han establecido las características que debe reunir un buen sistema tributario, la estructura tributaria en México está alejada de los principios de equidad, proporcionalidad, capacidad tributaria, legalidad, justicia, etc. y la violación de estos principios básicos de tributación han llevado al sistema tributario mexicano a problemas estructurales que se ven reflejados en un incremento de la evasión fiscal.

Existe una necesidad de llevar a cabo una modernización al Sistema Tributario en México, pues las finanzas públicas no deben depender totalmente de la actividad petrolera, para lograr la estabilidad macroeconómica y un crecimiento sostenido,

como actualmente dependen. Dicha modernización deberá ser una alternativa lógica y coherente, que contemplen la necesidad de todos los sectores y no en provecho de unos cuantos.

Para lograr un sistema tributario eficientemente recaudatorio y equitativo, es de vital importancia establecer las características que serán deseables para fortalecer la recaudación, combatir a la ilegalidad fiscal (evasión y elusión fiscal); dar seguridad y certeza jurídica para la autoridad y los contribuyentes.

Características deseadas para el sistema tributario

1. Generador de una recaudación suficiente. El sistema tributario tiene que recaudar los recursos suficientes para financiar las necesidades de un presupuesto de egresos.
2. Promotor de la actividad económica. Las disposiciones para pagar impuestos deben estar diseñadas de tal forma que premie a los contribuyentes que impulsan el desarrollo de las capacidades humanas, ahorran, crean empresas, invierten, generan empleo, innovan en productos y procesos, exportan y aplican conocimientos científicos para mejorar su participación en los mercados.
3. Sencillo. El pago de impuestos debe estar regido por pocas reglas, procedimientos y trámites y deben ser claros y fáciles de entender y realizar.
4. Seguro. El contribuyente debe poder pagar impuestos con la certidumbre de que sus cálculos se realizan conforme a lo dispuesto en la Ley y de que los procedimientos y trámites se ajustan a los preceptos de la misma.
5. Perdurable. Las reglas tributarias en lo posible deben permanecer inalterables en el tiempo, pues los cambios constantes impiden que los contribuyentes puedan conocer sus obligaciones y los procedimientos para cumplirlas. La perdurabilidad del sistema tributario tiene propiedades promotoras, al permitir planear inversiones y procesos productivos sin el riesgo de que sean alterados críticamente por modificaciones impredecibles de las reglas tributarias.
6. Equitativa. La carga tributaria debe ser distribuida entre los causantes en proporción a la parte de su ingreso.

7. General. La carga impositiva idealmente debe ser soportada por toda la población en posibilidades de trabajar. Sin embargo en la práctica es indispensable reconocer la debilidad económica de ciertos sectores de la sociedad.

8. Competitivo. La carga fiscal que determine el sistema tributario debe mantenerse por debajo de los límites que pueden soportar los contribuyentes sin quedar en desventaja respecto de la situación en el extranjero.

1.3 Principios Tributarios

La actuación de la autoridad y el ejercicio del poder tributario deben seguir determinados lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen, estos lineamientos por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como principios constitucionales de la tributación.

Precisando lo anterior, del contenido de la transcrita fracción IV del artículo 31 Constitucional se desprende la existencia de los siguientes principios constitucionales, que serán analizados en este punto:

- Principio de generalidad
- Principio de obligatoriedad
- Principio de Vinculación del Gasto Público
- Principios de Proporcionalidad y Equidad
- Principio de Legalidad

Principio de generalidad

El principio de generalidad encuentra su fundamento constitucional en el comienzo del artículo 31, el que dice: “Son obligaciones de los mexicanos”; lo que significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos.

Este principio no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Este principio también puede aplicarse a cada impuesto individualmente y debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala.

Dentro del encabezado del citado artículo se presenta una interrogante: ¿Los extranjeros deben pagar algún tributo? La respuesta a esta interrogante es obviamente afirmativa ya que el sujeto pasivo de un tributo o contribución puede ser cualquier persona física o moral, nacional o extranjera, que lleve a cabo el correspondiente hecho generador.

Como sustento a lo anterior cito el siguiente precedente de la Suprema Corte de Justicia: “Es cuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro de territorio nacional el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo de las obligaciones de los mexicanos; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana”.(Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo en Revisión. Société Anonyme des Manufactures des Glaces at Produits Chimiques de Saint Gobain Chuny et Ciry, y Fertiientes de Monclova, S.A., páginas 290 a 292).

Principio de Obligatoriedad

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 Constitucional, el contribuir a los gastos públicos, constituye una obligación ciudadana.

Este principio enuncia que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

El principio de obligatoriedad debe entenderse en función no de un deber a cargo de los sujetos pasivos, sino en una obligación de la cual un incumplimiento puede traer severas consecuencias a los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos representa un sacrificio económico que se impone a los ciudadanos con el objeto de que pueda contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo.

Principio de vinculación con el Gasto Público

La importancia de este principio radica en que por disposición constitucional solamente se deberá pagar contribuciones que se destinarán a cubrir el gasto público.

Tradicionalmente se le ha llamado gasto público a todas las erogaciones que realiza el estado, sin embargo otros autores lo definen de la siguiente manera:

Gabino Fraga considera que debe entenderse como gastos públicos “los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando entonces excluidos de su concepto los que se destinen a la satisfacción de una necesidad individual”.⁵

En opinión de Ernesto Flores Zavala debe entenderse por gastos público “todo lo que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal”.⁶

Se puede decir que el concepto de gasto público representa el primer límite constitucional del poder tributario que posee el Estado, ya que sería contrario a lo que establece la Constitución si se pretendiera cobrar contribuciones para otro fin.

⁵ Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, 31ª. Edición, México, Porrúa, 1998, p.326

⁶ Flores Zavala, Ernesto, Elementos Finanzas Públicas Mexicanas, 30ª.edición, México, Porrúa, 1993, p.393

Un límite al poder tributario se establece en el Artículo 73 fracción VII, ya que señala al gasto público como único motivo que tiene el Estado para establecer contribuciones:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:⁷

VII. Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto;

Otro fundamento constitucional sobre el control del gasto público está en el Artículo 126 Constitucional, el cual señala:

“No podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior”.⁸

Principios de Proporcionalidad y Equidad

Estos dos principios cuyos significados que son de mucha importancia para poder determinar los lineamientos de todo nuestro sistema tributario, aparecen consignadas en la parte final de la fracción IV del artículo 31.

El principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de las capacidades contributivas, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma superior a los de menores recursos.

Por eso se sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que esas tarifas son las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponde una contribución mayor.

Es importante no perder de vista que el principio de proporcionalidad también debe considerarse en relación a la economía general de un país, para que las cargas tributarias se distribuyan justa y adecuadamente entre las diversas fuentes de riqueza

⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 73

⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 126

pues no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus capacidades económicas.

Para entender el principio de equidad es necesario partir de la definición de equidad, siendo esta la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentren en igualdad de circunstancias.

De lo anterior concluimos que el principio de equidad significa que ante la misma ley tributaria todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto son iguales.

La siguiente jurisprudencia es muestra de que la proporcionalidad y la equidad son requisitos para que haya constitucionalidad en la imposición de una contribución:

Jurisprudencia de la Suprema Corte, Tomo LXXVI, página 794, del Semanario Judicial de la Federación:

De acuerdo con el Artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

Principio de Legalidad

La parte final del Artículo 31 Constitucional en la fracción IV establece que debe contribuirse a los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, esta última ratifica el Principio de Legalidad.

Este principio tiene dos vertientes:

- La autoridad no puede llevar a cabo algún acto o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal sin que se encuentre expresamente facultada mediante una ley aplicable al caso.
- Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que expresamente les impongan las leyes y exclusivamente pueden hacer valer ante la autoridad los derechos que las mismas leyes les confieren

1.4 Relación Tributaria

Desde un punto de vista legal, el artículo 17 de la LGT define en su apartado primero a la relación jurídico-tributaria como "el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos". Por tanto, de la relación jurídico-tributaria nace un conjunto de obligaciones, derechos y deberes.

Históricamente hablando, la existencia de la relación jurídico tributaria se justifica aduciendo que al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, para poder dedicarse con mayor facilidad a actividades fundamentalmente lucrativas, el conglomerado social obliga a sus componentes a sacrificar una porción de lucro obtenido para allegar al gobierno de los fondos y recursos económicos indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas.

Existen otros argumentos muy antiguos para justificar la existencia de la relación tributaria, sin embargo, algunos autores modernos expresan que los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. Al respecto, Kuznets sostiene que: "El valor de los servicios que el Gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que pagan"⁹.

⁹ Kuznet, Simon. National Income and Its Composition. New York, 1941. Vol II, Página 426.

CAPÍTULO 2. RELACIÓN LABORAL

El Artículo 20 de nuestra legislación laboral define a la relación de trabajo como, 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.

Dicho artículo también indica que el contrato individual de trabajo cualquiera que sea su forma o denominación es aquel en virtud del cual, una persona se obliga a prestar a otra, un trabajo personal subordinado mediante el pago de un salario.

Concluye afirmando que la prestación de un trabajo y el contrato celebrado producen los mismos efectos.

Por trabajo se debe entender toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido para cada profesión u oficio y por salario la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.

Preciando lo anterior la Relación de trabajo se inicia en el preciso momento en que se empieza a prestar el servicio; en cambio el contrato de trabajo se perfecciona por el simple acuerdo de voluntades.

El artículo 21 de la Ley Federal del trabajo menciona que se presumen la existencia del contrato y de la relación de trabajo entre el que presta un trabajo personal y el que lo recibe.

Por lo tanto, se puede dar el caso de que exista un contrato de trabajo sin relación laboral, como cuando se celebra un contrato y se pacta que el servicio se presente posteriormente

En cambio, la existencia de la relación de trabajo hace que se presuma la existencia del contrato, ya que entre el que presta un servicio personal y el que lo recibe, se presume la vinculación laboral y la falta de contrato escrito es siempre imputable al patrón.

A través de la relación laboral, se establecen derechos y obligaciones entre el empleado y el empleador. La relación de trabajo ha sido y continúa siendo el principal medio de acceso de los trabajadores a los derechos y beneficios asociados con el empleo y seguridad social destinados a los empleados.

Presento las siguientes tesis que nos hacen referencia a la Relación Laboral

RELACIÓN LABORAL SALVO PRUEBA EN CONTRARIO TODA PRESTACIÓN DE SERVICIOS QUEDA COMPRENDIDA EN EL ÁMBITO DEL DERECHO DEL TRABAJO Y DEBE REGIRSE POR LAS DISPOSICIONES DE LA LEY RELATIVA, CORRESPONDIENDO A QUIEN NIEGUE ESE TIPO DE RELACIÓN DEMOSTRAR DE QUE NATURALEZA SE TRATA. Resulta insuficiente la exhibición de los contratos denominados de "comisión mercantil independiente" para establecer que la relación que se dio entre las partes fue de esa naturaleza y no laboral, pues debe establecerse como principio general en materia laboral que, salvo prueba en contrario, toda prestación de servicios queda comprendida en el ámbito del derecho de trabajo y debe regirse por las disposiciones de la ley respectiva. Dicho en otras palabras, no es la denominación y celebración de un contrato lo que debe probarse para establecer que el nexo existente es diverso a una relación de trabajo, sino que lo que habrá de demostrarse es que por el desarrollo de las actividades realizadas no puede considerarse que entre las partes existe un vínculo laboral, pues de aceptar diversos criterios bastaría con dar cualquier denominación a un contrato para evitar la responsabilidad derivada de una auténtica relación de trabajo. Así, el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo tiene como nota esencial que donde haya una prestación de trabajo subordinado, la ley establece una presunción legal de tratarse de una relación de trabajo a la que se le aplicará la legislación laboral, corriendo a cargo de quien niegue el carácter de relación laboral demostrar de qué naturaleza se trata.

Tesis XVII.20.C. T. 11 L del Segundo Tribunal Colegiado, en materias civil y de trabajo del Décimo Séptimo Circuito.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XIX, junio de 2004, página 1466.

Amparo directo 734/2003. 30 de enero de 2004. Unanimidad de votos.

RELACIÓN LABORAL, CARACTERÍSTICAS. Para que exista la relación laboral, no es necesario que quien presta sus servicios dedique todo su tiempo al patrón ni que dependa económicamente de él. El verdadero criterio que debe servir para dilucidar una cuestión como la presente es el concepto de subordinación jurídica establecida entre el patrono y el trabajador, a cuya virtud aquél se encuentra en todo momento en posibilidad de disponer del trabajo, según convenga a sus propios fines. Así, pues, no se requiere la utilización efectiva de la energía y de la fuerza de trabajo, sino que basta con la posibilidad de disponer de ella. Correlativo a este poder jurídico es el deber de obediencia del trabajador a las órdenes del patrón. La facultad de mando presenta un doble aspecto: jurídico y real... Por consiguiente, para determinar si existe relación de trabajo, debe atenderse menos a la dirección real que a la posibilidad jurídica de que esa dirección se actualice a través de la imposición de la voluntad patronal.

Amparo directo 9442/83, Rogelio Gutiérrez Gutiérrez, 18 de septiembre de 1985. 5 votos. Ponente: José Martínez

Delgado. Secretaría: María Soledad Hernández de Mosqueda. Informe 1985. Cuarta Sala, p.40.

Si el patrón niega la existencia de la relación laboral con un trabajador alegando que este le presto servicios profesionales, tal negativa implícitamente contiene una afirmación y por ello el patrón tiene la carga de probarla; sino lo hace, debe considerarse que la relación fue de naturaleza laboral.

Amparo directo 9446/84, 5 de junio de 1985

Amparo directo 4600/77,6 de maro de 1978

2.1 Sujetos

Los sujetos de la relación de trabajo son el patrón y el trabajador, dicha relación se formaliza a través de los derechos y las obligaciones que se estipulan en el contrato de trabajo.

❖ Trabajador

Existen diferentes autores que han tratado de definir el concepto de trabajador, pero Ley Federal del Trabajo en su artículo 8 menciona que trabajador, es la física persona que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

De igual forma define lo que se debe entender por trabajo y especifica que es toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.

Actualmente se utiliza el término empleado pero se considera exactamente igual que el término trabajador, para los efectos de la legislación laboral.

De acuerdo con la Ley el trabajador es de planta desde el momento en que empieza a prestar sus servicios, a menos que exista una disposición en contrario. El trabajador temporal es el que sustituye a otro por un lapso de tiempo determinado. El de temporada es el que presta sus servicios en labores cíclicas y tienen todos los derechos que un trabajador de planta. El trabajador eventual presta sus servicios en labores distintas a las que normalmente se dedica la empresa.

A continuación se mencionan algunas obligaciones a las que están sujetos los trabajadores y que están establecidas en la Ley Federal del trabajo en su artículo 134:

- Ejecutar el trabajo con la intensidad, cuidado y esmero.
- Observar las medidas preventivas e higiénicas que acuerden las autoridades competentes y las que indiquen los patrones para la seguridad y protección personal de los trabajadores.
- Desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o de su representante, a cuya autoridad estarán subordinados en lo concerniente al trabajo.

- Prestar auxilios en cualquier tiempo que se necesiten, cuando por siniestro o riesgo inminente peligren las personas o los intereses del patrón o de sus compañeros de trabajo.
- Guardar escrupulosamente los secretos técnicos, comerciales y de fabricación de los productos a cuya elaboración concurren directa o indirectamente, así como de los asuntos administrativos reservados, cuya divulgación pueda causar perjuicios a la empresa.

❖ Patrón

De acuerdo con el artículo 10 de la Ley Federal del Trabajo establece que patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

Los directores, administradores y demás personas que ejerzan funciones de dirección o administración en a empresa, son consideradas como representantes del patrón y en tal concepto lo obligan en sus relaciones con los trabajadores.

Hay una figura denominada intermediario que tiende a desaparecer porque el responsable de las obligaciones laborales es siempre el que recibe los servicios pactados.

El artículo 12 de nuestra ley define al intermediario como la persona que contrata o interviene en la contratación de otra u otras para que presten servicios a un patrón.

A continuación se mencionan algunas obligaciones a las que están sujetos los patrones y que están establecidas en la Ley Federal del trabajo en su artículo 132:

- Cumplir las disposiciones de las normas de trabajo.
- Pagar a los trabajadores los salarios e indemnizaciones, de conformidad con las normas vigentes en la empresa o establecimiento.

- Proporcionar a los trabajadores los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo, debiendo darlos de buena calidad, en buen estado y reponerlos tan luego como dejen de ser eficientes.
- Guardar a los trabajadores la debida consideración, absteniéndose de maltrato de palabra o de obra.
- Expedir cada quince días, a solicitud de los trabajadores, una constancia escrita del número de días trabajados y del salario percibido.
- Expedir al trabajador que lo solicite o se separe de la empresa, dentro del término de tres días, una constancia escrita relativa a sus servicios.
- Poner en conocimiento del sindicato titular del contrato colectivo y de los trabajadores de la categoría inmediata inferior, los puestos de nueva creación, las vacantes definitivas y las temporales que deban cubrirse.
- Proporcionar capacitación y adiestramiento a sus trabajadores.
- Contribuir al fomento de actividades culturales y deportivas entre los trabajadores y proporcionarles los equipos y útiles indispensables.

2.2 Elementos

De lo establecido en los citados artículos 8 y 20 de la Ley Federal del Trabajo, se desprenden los elementos esenciales de la relación de trabajo:

- La prestación de un trabajo personal
- La subordinación y
- El pago de un salario

Prestación de un trabajo personal. Implica la realización de actos materiales, concretos y objetivos que ejecuta el trabajador en beneficio del patrón.

Este elemento de la relación de trabajo da origen a la aplicación de la Ley Federal del Trabajo, tal como lo muestra el artículo 134 fracción III de la misma, que establece como una de las obligaciones de los trabajadores el desempeño del servicio bajo la dirección del patrón o de su representante, a cuya autoridad estarán subordinados.

La **subordinación** consiste en la facultad de mandar y en el derecho a ser obedecido. Dicha facultad de mando tiene dos limitaciones: debe referirse al trabajo estipulado y debe ser ejercido durante la jornada de trabajo.

LA SUBORDINACIÓN, ELEMENTO ESENCIAL DE LA RELACIÓN DE TRABAJO. La sola circunstancia de que un profesional preste servicios a un patrón y reciba una remuneración por ello, no entraña necesariamente que entre ambos exista una relación laboral, pues para que surja ese vínculo es necesaria la existencia de una subordinación, que es el elemento que distingue al contrato laboral de otros contratos de prestación de servicios profesionales, es decir, que exista por parte del patrón poder jurídico de mando correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio, de acuerdo con el artículo 134 fracción III de la Ley Federal del Trabajo de 1970, que obliga a desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o de su representante a cuya autoridad estará subordinado el trabajador en todo lo concerniente al trabajo.

Tesis 531 Suprema Corte de Justicia de la Nación Tomo V, Página 35

Salario

De conformidad con el artículo 82 de la Ley Federal del Trabajo el salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.

“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.”¹⁰

“El salario debe ser remunerador y nunca menor al fijado como mínimo de acuerdo con las disposiciones de esta Ley”.¹¹

“A trabajo igual, desempeñado en puesto, jornada y condiciones de eficiencia también iguales, debe corresponder salario igual”¹².

El concepto de salario en materia fiscal es sumamente amplio, abarca conceptos acumulables y exentos de impuesto. La Ley del Impuesto sobre la renta define a los ingresos por salarios como aquellos que son obtenidos por la prestación de un servicio personal subordinado.

2.3 Disposiciones aplicables

Algunas disposiciones o lineamientos aplicables a la relación laboral son las siguientes:

➤ Disposiciones Constitucionales

Libertad de Profesión

Artículo 5o. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos.

Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123.

¹⁰ Ley Federal del Trabajo, artículo 84

¹¹ Ley Federal del Trabajo, artículo 85

¹² Ley Federal del Trabajo, artículo 86

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123.

Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la Ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las frases siguientes, deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

- A. Entre los obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos, y de una manera general, todo contrato de trabajo
- B. Entre los Poderes de la Unión, el Gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores.

➤ **Disposiciones en materia laboral (Ley Federal del Trabajo)**

Aplicación

Artículo 1. Es de observancia general en toda la República y rige las relaciones de trabajo comprendidas en el artículo 123, Apartado A, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Irrenunciabilidad de Derechos

Artículo 5. Las disposiciones de esta Ley son de orden público por lo que no producirá efecto legal, ni impedirá el goce y el ejercicio de los derechos, sea escrita o verbal, la estipulación que establezca:

XIII. Renuncia por parte del trabajador de cualquiera de los derechos o prerrogativas consignados en las normas de trabajo.

Fuentes de Derecho

Artículo 17 Ley Federal del Trabajo.- A falta de disposición expresa en la Constitución, en esa Ley o en sus Reglamentos, o en los tratados a que se refiere el artículo 6o., se tomarán en consideración sus disposiciones que regulen casos semejantes, los principios generales que deriven de dichos ordenamientos, los principios generales del derecho, los principios generales de justicia social que derivan del artículo 123 de la Constitución, la jurisprudencia, la costumbre y la equidad.

Interpretación de las normas

Artículo 18 de la Ley Federal del Trabajo.- En la interpretación de las normas de trabajo se tomarán en consideración sus finalidades señaladas en los artículos 2o. y 3o. En caso de duda, prevalecerá la interpretación más favorable al trabajador.

Sanción por incumplimiento de las normas

Las violaciones a las normas de trabajo cometidas por los patrones o por los trabajadores, se sancionarán de conformidad con las disposiciones que se establecen en la Ley Federal del Trabajo, independientemente de la responsabilidad que les corresponda por el incumplimiento de sus obligaciones.

2.4 Contrato de Trabajo

El contrato de trabajo, cualquiera que sea su forma o denominación, es aquel por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario.

La falta de cumplimiento de dicho contrato, por lo que respecta al trabajador, sólo obligará a éste.

El Estado no puede permitir que se lleve a efecto ningún contrato, pacto o convenio que tenga por objeto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de la libertad de la persona por cualquier causa.

Tampoco puede admitirse convenio en que la persona pacte su exclusión o destierro, o en que renuncie temporal o permanentemente a ejercer determinada profesión, industria o comercio.

El contrato de trabajo sólo obligará a prestar el servicio convenido por el tiempo que fije la ley, sin poder exceder de un año en perjuicio del trabajador, y no podrá extenderse, en ningún caso, a la renuncia, pérdida o menoscabo de cualquiera de los derechos políticos o civiles.

“Las condiciones de trabajo en ningún caso podrán ser inferiores a las fijadas en esta Ley y deberán ser proporcionadas a la importancia de los servicios e iguales para trabajos iguales, sin que puedan establecerse diferencias por motivo de raza, nacionalidad, sexo, edad, credo religioso o doctrina política, salvo las modalidades expresamente consignadas en esta Ley”¹³

¹³ Ley Federal del Trabajo, artículo 53

CAPÍTULO 3. ANÁLISIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN UNA RELACIÓN LABORAL

El artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la renta señala que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado:

- Los salarios
- Demás prestaciones que deriven de una relación laboral
- Participación de los trabajadores en las utilidades
- Prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral

Se estima que estos ingresos los obtienen en su totalidad quien realiza el trabajo, por lo que los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

De acuerdo con el último párrafo del este artículo no se consideran ingresos y por tanto no causan ISR los ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

También el artículo 137 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta menciona que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, el importe de las becas otorgadas a personas que hubieren asumido la obligación de prestar servicios a quien otorga la beca, así como la ayuda o compensación para renta de casa, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe.

Si un salario no se encuentra efectivamente pagado (cobrado por el trabajador), se tendrán las implicaciones siguientes:

1. No será deducible para el patrón.
2. No será un ingreso acumulable para el trabajador.

3. No se deberá considerar en el cálculo el impuesto anual del trabajador.
4. No se deberá presentar en la declaración anual informativa múltiple en el apartado de sueldos y salarios.

3.1 Obligados a tributar

Los obligados a pagar impuesto por la obtención de ingresos por salarios y en general por la prestación de un trabajo personal subordinado son:

1.- Las personas físicas que perciben ingresos por salarios y demás prestaciones, derivadas de la prestación de un trabajo personal subordinado.

Ejemplos de ingresos que se consideran salarios:

✓ Premios por puntualidad o por asistencia

Los premios de puntualidad o por asistencia se consideran salarios y por lo tanto serán deducibles para el patrón siempre y cuando cumpla las obligaciones de retención y entero de impuesto. Esta consideración se basa en el hecho de que el artículo 137 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta precisa que son ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado cualquier concepto que se entregue al trabajador en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe, en este caso el ingreso será acumulable para el trabajador.

Habrá que considerar además que los premios no son gastos de previsión social ya que para considerarse como tales tendrían que otorgarse de manera general cosa que les quita la característica de premio.

Para efectos del Impuesto sobre la Renta estos conceptos forman parte del salario del trabajador ya que no hay disposición que los exceptúe por lo tanto están sujetos a retención de dicha contribución y tampoco tenemos problema en cuanto al momento en que se debe retener el impuesto debido a que el penúltimo párrafo del

artículo 110 de la Ley señala que el impuesto correspondiente a los ingresos por salarios se calculará y declarará hasta el año de calendario en que sean cobrados.

✓ **Bono de actuación o bonos de productividad**

Los bonos de actuación y los de productividad son similares, los primeros se relacionan con el resultado obtenido y los segundos con la cantidad de trabajo realizado.

Para efectos fiscales los bonos se consideran salarios y por lo tanto son deducibles para el patrón, cumpliendo las obligaciones correspondientes en materia de retención y entero de impuestos. El artículo 137 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta precisa que son ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado cualquier concepto que se entregue al trabajador en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe.

✓ **Transporte**

El servicio de transporte se puede proporcionar a los trabajadores de tres formas:

1. Contratando un servicio externo.
2. Contando el patrón con unidades.
3. Entregando al trabajador una cantidad para que él cubra el servicio.

El artículo 137 del reglamento de la ley del impuesto sobre la renta establece que se considerará ingreso por la presentación de un servicio personal subordinado (es decir, un ingreso acumulable) la ayuda o compensación para, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se le designe.

Los gastos ocasionados por el servicio de transporte proporcionado a los trabajadores son deducibles

De lo expuesto en los dos párrafos precedentes se concluye que si el trabajador recibe cantidad alguna como ayuda de transporte esta no podrá ser considerada como un ingreso exento, pero, si es la empresa la que le proporciona el servicio ya sea con vehículos propios o a través de la contratación de una empresa que preste el servicio, el trabajador no deberá acumular a sus ingresos cantidad alguna por este concepto.

3.2 Ingresos para los que no se pagará el impuesto

El artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que no se pagará el impuesto sobre la renta por los siguientes ingresos:

3.2.1 Tipos de ingresos y tratamiento fiscal

✓ Tiempo extra

Respecto al tiempo extraordinario, los artículos 65 a 68 de la Ley Federal del Trabajo, precisan lo siguiente:

- Por casos de siniestro (obligatorio)

El artículo 65 se refiere a la prolongación de la jornada en caso de siniestro o riesgo, tal como se aprecia su lectura:

“En los casos de siniestro o riesgo inminente en que peligre la vida del trabajador, de sus compañeros o del patrón, o la existencia misma de la empresa, la jornada de trabajo podrá prolongarse por el tiempo estrictamente indispensable para evitar esos males”.

Respecto al pago que corresponde por la prolongación de la jornada en casos de siniestro o riesgo, el artículo 67 precisa:

“Las horas de trabajo a que se refiere el artículo 65, se retribuirán con una cantidad igual a la que corresponda a cada una de las horas de la jornada...”

- Por circunstancias extraordinarias

El artículo 66 de la Ley Federal del Trabajo dispone que:

“Podrá también prolongarse la jornada de trabajo por circunstancias extraordinarias, sin exceder nunca de tres horas diarias ni de tres veces en una semana”.

La remuneración del trabajo por circunstancias extraordinarias se establece en la segunda parte del artículo 67, que dispone:

“Las horas de trabajo extraordinario se pagarán con un ciento por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada”.

En caso de laborar más de nueve horas a la semana el patrón deberá remunerarlo conforme el artículo 68 que establece:

“Los trabajadores no están obligados a prestar sus servicios por un tiempo mayor del permitido de este capítulo. La prolongación del tiempo extraordinario que exceda de nueve horas a la semana, obliga al patrón a pagar al trabajador el tiempo excedente con un doscientos por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada, sin perjuicio de las sanciones establecidas en esta Ley”.

El artículo 109 de la Ley establece que no se pagará ISR por la obtención de los siguientes ingresos:

- I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se

realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto, se pagará el impuesto.

Ejemplo:

Un trabajador gana 320 pesos diarios y trabaja 12 horas extras en una semana como sigue:

Días de la semana	L	M	M	J	V
Horas extras laboradas	3	3	1	2	3

	Salario diario	320
entre:	Horas de trabajo	<u>8</u>
igual a :	Importe por hora	40
	Importe por hora extra doble	80
	Importe por hora extra triple	120

Las horas extras exceden los límites de ley, por lo tanto los cálculos quedan como sigue:

Total de horas pagadas	12
Límite de ley	<u>9</u>
Horas triples	3

	Horas extras triples	3
por:	Importe por hora	120
igual a :	Cantidad a pagar	<u>360</u>
	Horas extras dobles	9
por:	Importe por hora	80
igual a :	Cantidad a pagar	<u>720</u>
	Importe de horas dobles	720
más:	Importe de horas triples	360
igual a:	Importe total del pago	<u>1,080</u>

Determinación de la parte exenta de Impuesto Sobre la Renta

Del total de horas extras pagadas (12), solo siete se encuentran dentro de los límites de más de tres veces a la semana, por lo tanto sólo el 50% del tiempo laborado dentro de los márgenes de ley (las horas dobles) estará exento de ISR, por lo que el cálculo quedará como sigue:

	Horas extras dobles	7
por:	Importe por hora	80
igual a :	Cantidad a pagar	<u>560</u>
por:	% exento / gravado	50%
igual a :	Cantidad exenta	<u>280</u>

La cantidad que inicialmente se podría considerar exenta (\$280) no lo es debido a que excede los (\$287.30) de los 5 SMG que en este ejemplo es (área A), por lo cual, solo hasta esta última cantidad se considera exento el tiempo extra.

	Cantidad total pagada	1,080.00
menos :	Importe exento	287.30
igual a :	Importe gravado	<u>792.70</u>

✓ **Reembolsos de gastos médicos**

La fracción IV del artículo 109 establece que no se consideraran ingreso acumulable para los trabajadores el reembolso que el patrón le efectúe de gastos médicos, hospitalarios y de funeral siempre y cuando la prestación se conceda de manera general de acuerdo con contratos de trabajo.

✓ **Subsidio por incapacidad**

Los subsidios por incapacidad independientemente de que la enfermedad o lesión del trabajador sea calificado como riesgo de trabajo, los paga el seguro social.

Cuando el accidente o enfermedad son profesionales (es decir, originados por la consecuencia de las condiciones de trabajo), el Imss paga las incapacidades del trabajador (es decir, los días en los que el trabajador falta a su trabajo) desde el primer día en un 100% del salario base de cotización.

Cuando un trabajador sufre un accidente o es víctima de una enfermedad no profesional (es decir, que la enfermedad o lesión no tuvieron que ver en nada con el centro de trabajo), el Imss paga las incapacidades del trabajador a partir del cuarto día en un 60% del salario base de cotización. En estos casos el patrón no está obligado a pagar del primero al tercero, lo anterior con fundamento en los artículos 96 de la Ley del Seguro Social y 42 fracción II de la Ley Federal del Trabajo.

Como menciona el artículo 109 fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que estarán exentos de impuestos los subsidios por incapacidad que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

Si por ejemplo el patrón decide pagar los primeros tres días de incapacidad a sus trabajadores, estos días con los subsecuentes días de incapacidad (a partir del cuarto día), no serían objeto del pago del Impuesto sobre la Renta.

El pago que hace el patrón es deducible, sin embargo, al tratarse de previsión social deberán cumplirse con los requisitos en cuanto a su límite de deducibilidad.

✓ **Despensa**

Los vales de despensa son gasto considerados como de previsión social. La Suprema Corte de Justicia integro una tesis jurisprudencial que señala que dichos vales se consideran ingresos exentos del trabajador según lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en la fracción VI del artículo 109 bajo el concepto de prestaciones de "naturaleza análoga" a la previsión social.

Tratándose del Impuesto Sobre la Renta resulta imposible ver de manera aislada a la despensa ya que no existe una normatividad específica que nos señale cuanto de los gastos por este concepto son ingresos exentos del trabajador.

✓ **Actividades deportivas**

Hay empresas que fomentan el deporte entre sus trabajadores, los gastos que realicen los patrones serían deducibles bajo la figura de previsión social, debiéndose cumplir con los requisitos en cuanto al límite de deducibilidad.

Por otro lado el artículo 109 en su fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que estarán exentas de impuestos las prestaciones que reciben los trabajadores cuya finalidad sea la de fomentar las actividades deportivas, también en este caso con dos requisitos básicos: que se concedan de manera general y que sean de acuerdo con las leyes o contratos.

✓ **Gastos médicos**

Las erogaciones que se efectúan por servicios médicos que se prestan dentro de las empresas son otro ejemplo de los gastos de previsión social y por lo tanto son deducibles.

✓ **Casa habitación**

El artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su fracción VII establece que no serán objeto de impuesto para los trabajadores las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad.

Si un patrón cuenta con unidades para prestar el servicio de casa habitación a los trabajadores, los gastos inherentes a ellas serán deducibles por considerarse un gasto de previsión social conforme a lo dispuesto en la fracción XII del artículo 31 de la LISR.

✓ **Fondos de ahorro**

El fondo de ahorro no es objeto de impuesto, no obstante para ello se deben cumplir con determinados requisitos.

El fondos de ahorro en materia de Impuesto sobre la Renta están regulados en la fracción VIII del artículo 109, que establece que no se consideran ingresos acumulables para el trabajador los ingresos provenientes de fondos de ahorro de trabajadores establecidas por las empresas, cuando reúnan los requisitos de deducibilidad contemplados en los artículos 31 fracción XII y 125 ultimo párrafo de la misma ley.

El artículo 31 antes mencionado establece que las aportaciones a los fondos de ahorro solo serán deducibles cuando:

1.- Sean generales.

2.- El monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores.

3.- La aportación que efectúe el contribuyente no exceda del 13% del salario del trabajador.

4.- La aportación del patrón no deberá exceder del monto equivalente de 1.3 el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador elevado al año.

		A	B	C
	Salario mínimo	\$57.46	\$55.84	\$54.47
por:	Veces de salario	<u>1.3</u>	<u>1.3</u>	<u>1.3</u>
igual a:	Resultado	74.70	72.59	70.81
por:	Elevado al año	<u>365</u>	<u>365</u>	<u>365</u>
igual a:	Tope de deducción	27,264.77	26,496.08	25,846.02

5.- Las aportaciones solo se puedan retirar al término de la relación laboral o una vez al año.

✓ **Indemnización**

La fracción X del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que no se pagará el impuesto por los ingresos que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores la servicio del estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios sociales

de los Trabajadores del Estado, hasta por el equivalente a 90 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados y toda fracción de mes de seis meses se considerará un año completo, por el excedente se pagará el impuesto.

La aportación a una cuenta como fondo para cubrir pagos de indemnizaciones laborales o prima de antigüedad futuras no es deducible.

El artículo 46 de la Ley Federal del Trabajo precisa que el trabajador o el patrón podrán rescindir la relación de trabajo en cualquier momento, por causa justificada, sin incurrir en responsabilidad.

La misma Ley señala en sus artículos 47 y 51, las causas por las que podrá rescindir de la relación de trabajo sin responsabilidad para ambos.

Cuando un patrón da de baja al trabajador deberá dar aviso escrito especificando la fecha y causas de la rescisión, si el trabajador se niega a recibirlo, el patrón dentro de los siguientes 5 días siguientes a la fecha de la rescisión deberá hacerlo del conocimiento de la Junta proporcionando a ésta el domicilio que tenga registrado y solicitando su notificación al trabajador. Si no se presenta el aviso a la Junta o al trabajador bastará para considerarse que el despido fue injustificado.

Un trabajador puede solicitar a la Junta de Conciliación y Arbitraje, que se le reinstale en el trabajo que desempeñaba, o que se le indemnice con el importe de tres meses de salario.

Si en el juicio el patrón no comprueba la causa de la rescisión, el trabajador también tendrá derecho, a que se le paguen los salarios vencidos desde la fecha del despido hasta que se cumplimente el laudo.

El patrón quedará eximido de reinstalar al trabajador, en los casos siguientes:

I. Trabajadores que tengan una antigüedad menor de un año.

II. Si comprueba ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, que el trabajador por razón del trabajo que desempeña o por las características de sus labores, que no es posible el desarrollo normal de la relación de trabajo.

III. Trabajadores de confianza.

IV. Servicio doméstico.

V. Trabajadores eventuales.

Sin embargo debe realizar el pago de la indemnización correspondiente de acuerdo con el artículo 50 de la Ley Federal del Trabajo y consistirán en:

I. Si la relación de trabajo fuere por tiempo determinado menor de un año, en una cantidad igual al importe de los salarios de la mitad del tiempo de servicios prestados; si excediera de un año, en una cantidad igual al importe de los salarios de seis meses por el primer año y de veinte días por cada uno de los años siguientes en que hubiese prestado sus servicios;

II. Si la relación de trabajo fuere por tiempo indeterminado, la indemnización consistirá en veinte días de salario por cada uno de los años de servicios prestados; y

III. Además de las indemnizaciones a que se refieren las fracciones anteriores, en el importe de tres meses de salario y en el de los salarios vencidos desde la fecha del despido hasta que se paguen las indemnizaciones.

El artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su primer párrafo establece que 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.

Cuando se obtengan ingresos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, por separación, se calculará el impuesto anual, conforme el artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y es el siguiente procedimiento:

- I. Del total de percepciones por este concepto, se separará una cantidad igual a la del último sueldo mensual ordinario, la cual se sumará a los demás ingresos por los que se deba pagar el impuesto en el año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a dichos ingresos. Cuando el total de las percepciones sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, éstas se sumarán en su totalidad a los demás ingresos por los que se deba pagar el impuesto y no se aplicará la fracción II de este artículo.

- II. Al total de percepciones por este concepto se restará una cantidad igual a la del último sueldo mensual ordinario y al resultado se le aplicará la tasa que correspondió al impuesto que señala la fracción anterior. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

La tasa a que se refiere la fracción II que antecede se calculará dividiendo el impuesto señalado en la fracción I anterior entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 177 de esta Ley; el cociente así obtenido se multiplica por cien y el producto se expresa en por ciento.

En el capítulo 4 se muestra un caso práctico para su mejor comprensión.

✓ **Gratificación anual**

La obligación de pagar aguinaldo a los trabajadores se establece en el artículo 87 de la Ley Federal del Trabajo, el cual señala que los trabajadores tendrán derecho a un aguinaldo anual equivalente a 15 días por lo menos y que deberá pagarse antes del día veinte de diciembre.

Los trabajadores que no hayan cumplido el año de servicios, tendrán derecho a que se les pague la parte proporcional conforme al tiempo que hubieren trabajado, independientemente de que se encuentren laborando o no en la fecha de liquidación del aguinaldo.

Para determinar el Impuesto Sobre la Renta sobre el aguinaldo hay dos procedimientos:

1.- El que marca la Ley, que consiste en sumar todos los ingresos percibidos en el mes y al total aplicarle la tarifa del artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.- El del reglamento, que consiste en determinar el Impuesto Sobre la Renta sobre un salario ordinario adicionándole la parte proporcional de gratificación que correspondería a un mes, considerando que el aguinaldo se paga respecto de un año.

Por lo anterior el Impuesto Sobre la Renta de las percepciones ordinarias del mes se determina conforme a ley y el impuesto de los pagos de aguinaldo se determina de manera separada.

Este procedimiento establecido en el reglamento también es aplicable tratándose de pagos por concepto de:

- Participación de utilidades a los trabajadores
- Primas dominicales
- Primas vacacionales

La aplicación de acuerdo a lo mencionado es como sigue:

- I. La remuneración de que se trate se dividirá entre 365 y el resultado se multiplicará por 30.4.
- II. A la cantidad que se obtenga conforme a la fracción anterior, se le adicionará el ingreso ordinario por la prestación de un servicio personal subordinado que perciba el trabajador en forma regular en el mes de que se trate y al resultado se le aplicará el procedimiento establecido en el artículo 113 de la Ley (este artículo no contempla la aplicación del subsidio para el empleo).

- III. El impuesto que se obtenga conforme a la fracción anterior se disminuirá con el impuesto que correspondería al ingreso ordinario por la prestación de un servicio personal subordinado a que se refiere dicha fracción, calculando este último sin considerar las demás remuneraciones mencionadas.
- IV. El impuesto a retener será el que resulte de aplicar a las remuneraciones a que se refiere este artículo, sin deducción alguna, la tasa a que se refiere la fracción siguiente.
- V. La tasa a que se refiere la fracción anterior, se calculará dividiendo el impuesto que se determine en los términos de la fracción III de este artículo entre la cantidad que resulte conforme a la fracción I del mismo. El cociente se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.

Ejemplo:

Se determina proporcional a un mes el pago efectuado

	Total de pago	3,450.00	
menos :	exención	<u>1,723.80</u>	(57.46*15)
igual a :	monto gravado	1,726.20	
entre:	días del año	<u>365</u>	
igual a :	Gratificación diaria	4.73	
por:	días de un mes (365/12)	<u>30.42</u>	
igual a :	Gratificación mensual	143.85	
más :	Sueldo mensual	<u>6,900.00</u>	
igual a :	Sueldo mensual más gratificación	7,043.85	

Se hacen dos cálculos del impuesto, uno del ingreso con gratificación y otro sin ella

OPCIÓN ART 142 RLISR

		Cálculo 1	Cálculo 2
	Base gravable	7,043.85	6,900.00
menos:	Límite inferior	<u>4,210.42</u>	<u>4,210.42</u>
igual a:	Excedente del Límite inferior	2,833.43	2,689.58
por:	% s/ excedente	<u>0.1088</u>	<u>0.1088</u>
igual a:	Imp. Marginal	308.28	292.63
más:	Cuota fija	<u>247.23</u>	<u>247.23</u>
igual a:	ISR a cargo	555.51	539.86

Se comparan los impuestos cálculos

	Impuesto del ingreso con gratificación	555.51
menos:	Impuesto del ingreso sin gratificación	- <u>539.86</u>
igual a:	Diferencia	15.65
entre:	Gratificación gravable proporcional a un mes	<u>143.85</u>
igual a:	Tasa del impuesto aplicable	0.11
por :	Gratificación gravable	<u>1,726.20</u>
igual a:	Impuesto sobre gratificación a retener por el patrón	187.81

La siguiente información es un precedente del salario que debe tomarse para el cálculo de las prestaciones mismas.

VACACIONES, PRIMA VACACIONAL Y AGUINALDO. SALARIO QUE DEBE SERVIR DE BASE PARA SU CUANTIFICACIÓN. Las vacaciones, la prima vacacional y el aguinaldo son prestaciones de carácter legal previstas en los artículos 76, 80 y 87 de la ley federal del trabajo, ordenamiento que fija las condiciones mínimas para su otorgamiento y que refieren que el pago debe efectuarse con base en el salario del trabajador, por lo que el salario al que debe atenderse para

su cuantificación es el ordinario que se conforma con la cuota diaria prevista en el número 82 de la misma legislación, más todas las prestaciones que el trabajador percibe de manera diaria de su patrón, pues aún cuando en una contratación colectiva o en las condiciones generales de trabajo se aluda a conceptos diversos de salario para el pago de ese tipo de prestaciones consignadas en los acuerdos de voluntades, como son los denominados: tabulado, compacto, fijo, base, neto o cualquier otro, dada la naturaleza genérica del salario, es de colegir que debe considerarse para el pago el salario a que se refiere el invocado precepto, es decir, la cantidad con que se retribuye al obrero por su trabajo de manera diaria, en la que se incluirá el importe así denominado (tabulado, compacto, fijo, neto o base) y las prestaciones que ordinariamente perciba.

Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Primer Circuito.

Amparo directo 23733/2003. Ángel Torres Ramón 4 de Diciembre de 2003
Unanimidad de votos. Ponente José Manuel Hernández Saldaña. Secretario: Agustín de Jesús Ortiz Garzón.

✓ **Prima vacacional**

El artículo 76 de la Ley Federal del Trabajo señala que los trabajadores que tengan más de un año al servicio de un patrón o empleador disfrutarán de un periodo anual de vacaciones pagadas.

El periodo anual de vacaciones en términos de la ley de referencia no podrá ser inferior a 6 días laborables, y aumentará en 2 días por cada año de servicios que se vaya cumpliendo, hasta llegar a 12. Después del cuarto año, el periodo de vacaciones se aumentará en dos días por cada cinco años de servicios.

Lo anterior se resume en la tesis jurisprudencial 2ª./J. 6/96, que se localiza en la Semanario Judicial de la Federación y su gaceta parte III, fechada en febrero de 1996, página: 245

Año	Años de servicio	Días de vacaciones
1	1	6
2	2	8
3	3	10
4	4	12
5	5	14
6	6	14
7	7	14
8	8	14
9	9	14
10	10	16
11	11	16
12	12	16
13	13	16
14	14	16

El artículo 81 de la Ley Federal del Trabajo establece que las vacaciones deben concederse al trabajador dentro de los seis meses siguientes al cumplimiento del año de servicios.

Lo anteriormente mencionado se fundamenta para comprender el momento en que debemos realizar el pago de la prima vacacional.

La motivación del legislador para establecer en ley este beneficio a favor del trabajador fue el que contara con una cantidad de dinero adicional a su salario, para solventar sus gastos extraordinarios durante su periodo vacacional.

A diferencia de las vacaciones, el pago de la prima vacacional debe efectuarse antes de que el trabajador goce de su periodo vacacional dado que es a partir de que el trabajador inicia sus días de descanso cuando probablemente requiera de dinero extra y no así cuando regrese a laborar.

En el artículo 80 de la Ley Federal del Trabajo señala que los trabajadores gozarán de una prima no menor del 25% sobre los salarios que le correspondan durante el

periodo de vacaciones. Este porcentaje es el mínimo de ley por lo que el patrón podrá establecer en el contrato de trabajo un porcentaje superior.

Ejemplo:

Una persona tiene derecho a 8 días de vacaciones, la prima vacacional es del 25%, el pago es de la siguiente manera:

	Salario	210
por:	Días	8
igual a :	Importe de vacaciones	<hr/> 1680
por:	% de Prima vacacional	25%
igual a :	Prima vacacional	<hr/> 420

✓ **Primas dominicales**

El artículo 71 de la Ley Federal del Trabajo establece que los trabajadores que presten servicio en día domingo tendrá derecho a una prima adicional de un veinticinco por ciento, por lo menos, sobre el salario de los días ordinarios de trabajo.

Tratándose de primas dominicales la fracción XI del artículo 109 de la ley de impuestos sobre la renta establece que estará exento de impuesto sobre la renta un monto equivalente a un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

✓ **Participación de los Trabajadores en las Utilidades**

Para efectuar el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) a los trabajadores que les hubieran prestado servicios personales subordinados durante un ejercicio, se requiere determinar:

- La renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo.

Art. 123....

IX. Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada con las siguientes normas:

e) 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. Los trabajadores podrán formular ante la Oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley;

Art.120....

El Porcentaje fijado por la Comisión constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.

Para los efectos de esta Ley, se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- PTU a repartir a cada trabajador, en función de los días trabajados y salarios devengados por el trabajo (artículo 123 Ley Federal del Trabajo).
- Retención del Impuesto Sobre la Renta aplicando el procedimiento que más beneficie al trabajador, ya sea de la Ley del citado impuesto o su Reglamento.

Es importante mencionar que para los efectos del reparto de utilidades se entiende por salario la cantidad que perciba cada trabajador en efectivo por cuota diaria, no se considera como parte de él las gratificaciones, percepciones y demás prestaciones a que hace mención el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, ni las que perciba el trabajador por concepto de trabajo extraordinario.

	Renta gravable según declaración anual del ISR del ejercicio 2008	890,000.00
por:	Porcentaje de participación señalado en la Cuarta Resolución emitida por la Comisión Nacional para la Participación en las Utilidades de las Empresas	<u>10%</u>
igual a:	Monto de participación de utilidades obtenidas en 2009	89,000.00
más:	Utilidades no cobradas del ejercicio anterior	<u>11,000.00</u>
igual a:	Monto total de la base para el reparto de utilidades entre los trabajadores	100,000.00

Cuando se obtiene la base para el reparto de utilidades, el importe se divide en dos partes para realizar la distribución de acuerdo a días laborados y en salarios devengados.

Utilidad a repartir

$$100,000.00/2 = 50,000.00$$

Factor de utilidad días laborados

	Utilidad repartible en función de días laborados	50,000.00
entre:	Total de días laborados	<u>1,711</u>
igual:	Factor	29.2226767972

Factor de utilidad salarios devengados

Utilidad repartible en función de salarios devengados	50,000.00
entre: Total de salarios devengados	<u>901,750.00</u>
igual: Factor	0.0554477405

Después se realiza el cálculo de manera individual, por ejemplo:

Trabajador	Días laborados	Factor de utilidad días laborados	Importe PTU
Macario Ruiz Fernández	360	29.2226767972	10,520.16

Trabajador	Salarios devengados	Factor de utilidad salarios devengados	Importe PTU
Macario Ruiz Fernández	302,400.00	0.0554477405	16,767.40

Trabajador	Importe PTU Días	Importe PTU Salarios	Total de PTU
Macario Ruiz Fernández	10,520.16	16,767.40	27,287.56

El Impuesto Sobre la Renta a retener a los trabajadores que perciben pagos por concepto de PTU, se puede determinar conforme a alguno de los siguientes procedimientos:

- aplicar al total de ingresos gravados en el mes la tarifa del artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el subsidio para el empleo, o

- usar el procedimiento opcional contemplado en el artículo 142 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En cualquier caso, lo primero que se debe calcular es el monto del ingreso acumulable de cada trabajador.

	PTU correspondiente a cada trabajador	27,287.56
menos:	Límite exento conforme el artículo 109 fracción XI de la LISR (57.46 * 15)	<u>861.90</u>
igual a:	PTU gravable	26,425.66

Ingresos del periodo sujetos al pago de ISR

	Ingreso mensual ordinario	63,000.00
menos:	PTU gravable para cada trabajador	<u>26,425.66</u>
igual a:	Ingresos del período sujetos al pago del ISR	89,425.66

Procedimiento 1. Impuesto Sobre la Renta a cargo artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

	Base gravable	89,425.66
menos:	Límite inferior	<u>32,736.84</u>
igual a:	Excedente del Límite inferior	56,688.82
por:	% s/ excedente	<u>0.30</u>
igual a:	Imp. Marginal	17,006.65
más:	Cuota fija	<u>6,141.95</u>
igual a:	ISR según tarifa	23,148.60
menos:	Subsidio para el empleo	<u> </u>
igual a:	ISR a cargo	23,148.60

Procedimiento 2. Impuesto Sobre la Renta en términos del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

	PTU gravable para cada trabajador	26,425.66
entre:	Días del ejercicio	<u>365</u>
igual:	PTU diaria proporcional	66.92
por:	Factor (artículo 142, fracción I del RLISR)	<u>30.4</u>
igual:	PTU mensual promedio	2,034.37

En esta etapa del procedimiento, el patrón deberá sumar la PTU mensual promedio al ingreso mensual ordinario y calcular el impuesto que le corresponde. El cálculo del impuesto se realiza conforme al procedimiento establecido en la tabla del artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Por cuestiones prácticas, sólo se muestra el resultado neto de este procedimiento.

Toda vez que el subsidio para el empleo es independiente del impuesto que se determine conforme al artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para efectos de considerar el impuesto que le correspondería a dicha base gravable se calculará la tasa de retención, tomando en cuenta este impuesto sin disminuirle el subsidio para el empleo.

	Ingreso mensual ordinario	63,000.00
más:	PTU mensual promedio	<u>2,034.37</u>
igual a:	Base gravable (artículo 142, fracción II del RLISR)	65,034.37
igual a:	ISR a cargo	15,831.21

Posteriormente, se deberá comparar el impuesto resultante de la “Base gravable (artículo 142, fracción II del Reglamento de la LISR)” contra el Impuesto Sobre la Renta que le corresponde al ingreso ordinario, para determinar una tasa efectiva de impuesto.

Impuesto Sobre la Renta a cargo

	Ingreso mensual ordinario	63,000.00
Igual:	ISR a cargo	15,220.90

Impuesto Sobre la Renta a retener por la PTU conforme al RLISR

	ISR a retener del total del ingresos (artículo 142,fracción II del RLISR)	15,831.21
menos:	Importe de la retención del ISR del ingreso mensual ordinario	<u>15,220.90</u>
igual a:	ISR de la parte mensual de la PTU (artículo 142, fracción III del RLISR)	610.31
entre:	PTU mensual promedio	<u>2,034.37</u>
igual a:	Cociente	0.30
por:	Cien	<u>100.00</u>
igual a:	Tasa del ISR (artículo 142, fracción V del RLISR)	30%
por:	PTU gravable para cada trabajador	<u>26,425.66</u>
igual a:	ISR a retener por la PTU conforme al RLISR	7,927.70

ISR total a retener en el período conforme al RLISR

	Importe de la retención del ISR (subsidio para el empleo) del ingreso mensual ordinario	15,220.90
más:	ISR a retener por la PTU conforme al RLISR	<u>7,927.70</u>
igual a:	ISR total a retener (subsidio para el empleo) en el período conforme al RLISR	23,148.60

Finalmente es necesario sumar el impuesto a retener por la PTU, al impuesto a retener que le corresponde al salario ordinario, a fin de confirmar cuál mecanismo resulta más benéfico para los trabajadores.

	ISR a retener o (subsidio para el empleo)aplicando sólo las disposiciones de Ley	23,148.60
contra:	ISR total a retener o (subsidio para el empleo) en el período conforme al RLISR	<u>23,148.60</u>
igual a:	Diferencia a favor de considerar disposiciones del RLISR	-

En la mayoría de los casos la aplicación de las disposiciones del Reglamento de la Ley Impuesto Sobre la Renta conlleva un ahorro en el impuesto; por ello es recomendable que para todos los trabajadores se calcule la retención del impuesto utilizando ambos procedimientos, a fin de conocer cuál le conviene a cada uno de ellos.

Dicha situación puede derivarse de muchas causas entre las cuales destacan que a mayor ingreso, le corresponde una mayor tasa impositiva consiguiendo con ello cantidades mayores a retener; supuesto que precisamente se evita con la aplicación del RLISR, pues de ahí se pondera proporcionalmente el gravamen de la PTU.

✓ Ayuda para gastos de matrimonio

Un trabajador podría obtener dos tipos de ayuda para los gastos de su matrimonio: la que le otorgará el patrón o la que puede obtener de su cuenta individual.

Según el artículo 137 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta se desprende que la ayuda que una empresa le da a un trabajador para sus gastos de

matrimonio será objeto de retención del ISR. Dicho artículo señala que “...se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, el importe de las becas otorgadas a persona que hubieran asumido la obligación de prestar servicios a quien otorga la beca, así como la ayuda o compensación para renta de casa, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe”.

Al considerarse salario, resulta que el patrón podrá deducirlo cumpliendo con las obligaciones inherentes a este como lo son la retención y entero del impuesto sobre la renta, entre otras.

Respecto de la ayuda para gastos de matrimonio que se obtienen de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social subcuenta, la fracción XXIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que estará exenta de dicho impuesto.

✓ Previsión Social

El penúltimo párrafo del artículo 109 de la ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que la exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social (incluyendo despensa) se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicio personales subordinados y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Los límites por área geográfica por el ejercicio 2010 son:

		A	B	C
	Salario mínimo	\$57.46	55.84	54.47
por:	Veces de salario	<u>7</u>	<u>7</u>	<u>7</u>
igual a:	Resultado	402.22	390.88	381.29
por:	Elevado al año	<u>365</u>	<u>365</u>	<u>365</u>
igual a:	Límite	146,810.30	142,671.20	139,170.85

Cuando la suma de los ingresos anuales por la prestación de servicios personales subordinados y el monto de los gastos de previsión social exceda de cualquiera de las tres cantidades anteriores, de acuerdo con el área geográfica que le corresponda al contribuyente, la exención en el pago del ISR sobre los gastos de previsión social estará limitada.

El penúltimo párrafo del artículo 109 señala que cuando dicha suma exceda de las cantidades antes determinadas, solamente se considerará como ingreso por concepto de previsión no sujeto al pago del impuesto, un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevada al año.

		A	B	C
	Salario mínimo	\$57.46	\$55.84	\$54.47
por:	Elevado al año	<u>365</u>	<u>365</u>	<u>365</u>
igual a:	Límite	20,972.90	20,381.60	19,881.55

La ley no precisa el momento de la determinación del impuesto respecto de los ingresos que rebasen los límites establecidos. Al señalarse que la exención en los gastos de previsión social se considerará respecto de un año estaríamos imposibilitados para determinar durante el transcurso del mismo si tales prestaciones, adicionadas con los salarios, excederán de los siete salarios mínimos anualizados, en consecuencia no estaríamos en posibilidad de considerar ningún tipo de ingreso gravado mensualmente por concepto de previsión social.

El penúltimo párrafo también señala que la limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el importe de la exención sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

El último párrafo del artículo dispone que no se limitara la exención por los siguientes conceptos:

- Jubilaciones
- Pensiones
- Haberes de retiro
- Pensiones vitalicias
- Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedad

✓ **Servicios de comedor**

El último párrafo del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que no se considerarán ingresos en bienes (es decir, no se consideran ingresos del trabajador y por lo tanto no son objeto de impuesto), los servicios del comedor y de comida proporcionados a los trabajadores.

Según la fracción XX del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, estos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajadores que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto. Este límite no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores.

Como se mencionó, aun en los casos en que los gastos en comedores estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa no serán deducibles si exceden de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso y por cada día en que se preste el servicio adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

Ejemplo: La empresa paga a su proveedor “y” servicio de comedor en la cantidad de \$60.00 y le cobra al trabajador \$11.00.

El pago que hace la empresa al proveedor de servicio de comedor excede de un salario mínimo. Sin embargo, la parte que efectivamente está pagando la empresa haciende a \$49.00, por lo tanto, no se excede del límite señalado.

	Salario Mínimo General en el área geográfica "A"	\$ 57.46
más:	Cuota pagada por el trabajador	11.00
igual a:	Límite	<hr/> 68.46

El monto pagado por la empresa (\$ 60.00) no excede el límite de \$68.46.

3.3 Retención y entero del Impuesto Sobre la Renta

3.3.1 Mecánica para la retención

Para determinar el impuesto sobre la renta de los trabajadores, se deberá aplicar el procedimiento siguiente:

	Base gravable (salario y demás prestaciones gravadas, menos el impuesto local a los ingresos por salarios)
menos:	Límite inferior de la tarifa del artículo 113 LISR
igual a:	Excedente del Límite inferior
por:	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
igual a:	Impuesto marginal
más:	Cuota fija
igual a:	ISR según tarifa del artículo 113 LISR

Determinación del subsidio para el empleo

Base gravable (salario y demás prestaciones gravadas, menos el impuesto local a los ingresos por salarios)

Aplicación de la tabla de subsidio para el empleo

igual a: Subsidio para el empleo

Determinación del Impuesto por retener

ISR según tarifa del artículo 113 LISR

menos: Subsidio para el empleo

ISR sobre salarios por retener (cuando el subsidio para el empleo

igual a: es menor)

Es importante mencionar que el cálculo del Impuesto Sobre la Renta que sigue el procedimiento y en la que se utiliza el subsidio para el empleo, solamente aplica a los que perciban ingresos por 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.

A los trabajadores que solo perciban en el mes un salario mínimo general correspondiente al área geográfica, no se les efectuaran retenciones del Impuesto sobre la renta.

3.3.2 Plazo para efectuar el entero de las retenciones

Los patrones están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, mismos que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

Sin embargo, las retenciones mencionadas se podrán presentar a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico del RFC:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 10	Día 17 más cinco días hábiles

Cabe destacar que lo anterior no aplica tratándose de:

- 1.- Contribuyentes obligados a dictaminar estados financieros para efectos fiscales.
- 2.- Las sociedades mercantiles que cuenten con autorización para operar como sociedades controladoras o sociedades controladas, en los términos de la LISR.
- 3.- Los sujetos y entidades a que se refieren las fracciones I a VIII y XI del apartado B del artículo 17 del Reglamento Interior del SAT.
- 4.- Las personas morales a del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en el penúltimo ejercicio fiscal declarado hayan consignado en sus declaraciones normales, cantidades que iguales o superiores a cualquiera de las señaladas en la fracción XII del apartado B del artículo 17 del Reglamento Interior del SAT

3.3.3 Forma de presentación del entero de las retenciones

El entero de las retenciones del Impuesto sobre la renta deberá efectuarse conforme al esquema de pagos provisionales y definitivos vía internet, es decir, mediante la aplicación electrónica “Declaración provisional o definitiva de impuestos Federales” contenida en la pagina de internet el SAT y posteriormente en el portal bancario o en ventanilla bancaria.

3.4 Subsidio para el empleo

Conforme a las disposiciones contenidas en el artículo octavo del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal y de otras leyes y establece el Subsidio para el empleo (DOF 1/X/2007), los empleadores que efectúen pagos por salarios, calcularán el ISR por retener o el subsidio para el empleo por entregar, disminuyendo del impuesto que resulte a cargo en los términos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el subsidio para el empleo mensual que se obtenga conforme a la tabla.

En las disposiciones fiscales vigentes no existe una definición de subsidio para el empleo, sin embargo, podemos entenderlo como un subsidio fiscal que se disminuye del impuesto de los trabajadores y es mayor para los trabajadores que perciben ingresos pequeños.

El artículo 32 fracción I segundo párrafo menciona que no serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

La fracción IV del artículo 117 precisa que es obligación de los trabajadores comunicar por escrito al empleador, antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente y la fracción IV del artículo 118 señala como obligación del patrón solicitar la mencionada comunicación.

El artículo octavo, fracción III del Decreto donde se crea el Subsidio para el empleo señala que quienes realicen pagos a los contribuyentes que tengan derecho al subsidio para el empleo (SPE) sólo podrán acreditar las cantidades entregadas por ese concepto contra el impuesto sobre la renta (ISR) a su cargo o el retenido a terceros, cuando cumplan los siguientes requisitos

- a) Llevar registro de los pagos por sueldos y salarios en forma individualizada.
- b) Conservar los comprobantes que contengan el importe de los ingresos pagados, y en su caso, el impuesto retenido o las cantidades entregadas con motivo del subsidio.
- c) Calcular, cuando corresponda, el impuesto anual de sus trabajadores y entregar las constancias de percepciones, retenciones y entrega del Subsidio para el empleo.
- d) Retener y enterar el Impuesto Sobre la Renta de sus trabajadores.
- e) Conservar los escritos de aquellos trabajadores que presten servicios a más de un patrón, donde se indica el patrón que podrá entregar el Subsidio para el empleo.
- f) Presentar declaración anual informativa de las personas a las que les hubiesen entregado cantidades de Subsidio para el empleo.
- g) Pagar las aportaciones de seguridad social y de vivienda de sus trabajadores.
- h) Anotar en los comprobantes de pago el monto del SPE que entreguen a sus trabajadores.

3.5 Impuesto Anual

3.5.1 Mecánica para la retención del impuesto anual

El artículo 116 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala la obligación de los patrones o empleadores de calcular el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos ya antes mencionados, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año de calendario. Al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El impuesto a cargo del contribuyente se acreditará el importe de los pagos provisionales efectuados en los términos del artículo 113 de la misma Ley

Las retenciones que se les hicieron a los trabajadores mes con mes son los pagos provisionales que se mencionaron.

La disminución del impuesto local a que se refiere el párrafo anterior, la deberán realizar las personas obligadas a efectuar las retenciones en los términos del artículo 113 de esta Ley, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

La diferencia que resulte a cargo del contribuyente en los términos de este artículo se enterará ante las oficinas autorizadas a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate. La diferencia que resulte a favor del contribuyente deberá compensarse contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El retenedor deberá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les haga pagos que sean ingresos de los mencionados en este Capítulo, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual. El retenedor recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor.

Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador a que se refiere el párrafo anterior o sólo se pueda hacer en forma parcial, el trabajador podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia a que se refiere la fracción III del artículo 118 de esta Ley, el monto que le hubiere compensado.

No se hará el cálculo del impuesto anual a que se refiere este artículo, cuando se trate de contribuyentes que:

- a) Hayan iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1 de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1 de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.

- b) Hayan obtenido ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de \$400,000.00.
- c) Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.

En resumen este es el procedimiento que debemos seguir:

	Ingresos obtenidos en el año de calendario
	Impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año de calendario
menos:	
igual a:	Base gravable
	Límite inferior de la tarifa del artículo 177 Ley del Impuesto Sobre la Renta
menos:	
igual a:	Excedente del límite inferior
por:	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
igual a:	Impuesto marginal
más:	Cuota fija
igual a:	ISR según tarifa del artículo 177 LISR

Los trabajadores que presenten declaración anual, para efectos del cálculo del Impuesto sobre la renta anual, podrán hacer las deducciones personales a que se refiere el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la renta.

Las personas físicas que opten o se encuentren obligadas a presentar su declaración anual ante las oficinas autorizadas, lo harán en el mes de abril del año siguiente.

El artículo 238 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta indica que las personas físicas que únicamente obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y que no se encuentren obligadas a presentar la declaración

anual, podrán presentarla siempre que en la misma derive un saldo a su favor como consecuencia de la aplicación de las deducciones personales por concepto de honorarios médicos, dentales, hospitalarios y gastos funerarios.

3.5.2 Ajuste Anual

El impuesto a cargo del trabajador se disminuirá con la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente.

ISR anual mayor que las cantidades de subsidio que le correspondieron al trabajador

En el caso de que el ISR anual a cargo del trabajador exceda de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente el excedente que resulte. Contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de los pagos provisionales (retenciones al trabajador) efectuados.

ISR anual menor que las cantidades de subsidio que le correspondieron al trabajador

En el caso de que ISR anual sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna a este último por concepto de subsidio para el empleo.

El subsidio al empleo pagado a los trabajadores es acreditable contra el ISR

Los patrones que realicen los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al subsidio para el empleo podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entreguen a los contribuyentes por dicho concepto.

3.5.3 Obligados a presentar declaración del impuesto

El artículo 117 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que los contribuyentes que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Proporcionar a las personas que les hagan los pagos, los datos necesarios para que los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya han sido inscritos con anterioridad, proporcionarle su clave de registro al patrón.
- II. Solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 118 de esta Ley y proporcionarlas al patrón dentro del mes siguiente a aquél en el que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, al empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas a su declaración anual. No se solicitará la constancia al empleador que haga la liquidación del año.
- III. Presentar declaración anual en los siguientes casos:
 - a) Cuando además de sus ingresos acumulables por conceptos de sueldos, salarios y asimilados a estos obtengan otro tipo de ingreso (honorarios, arrendamiento, etc.).
 - b) Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor (patrón) que se presentará declaración anual.

Conforme al artículo 151 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta la comunicación deberá hacerse al patrón a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio por el que se va a presentar la declaración. La comunicación se deberá hacer tanto por quienes están obligados a presentar declaración anual por quienes optarán por presentarla.

- c) Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea. Una persona que presto durante el año servicio a dos o más patrones pero no en forma simultánea, (es decir no al mismo tiempo).
- d) Cuando obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un trabajo personal subordinado, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones sobre tales percepciones.

El artículo 118 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su último párrafo establece que quedan exceptuados entre otras de la obligación de efectuar retenciones y hacer el cálculo anual de sus trabajadores los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, y los estados extranjeros.

En casos distintos a los anteriores se deberá efectuar el cálculo anual del impuesto.

- e) Cuando obtengan ingresos anuales por sueldos y salarios y en general por la prestación de un trabajo personal subordinado que excedan de \$400,000.00.
- IV. Comunicar por escrito al empleador, antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente.

Por otro lado el artículo 118 establece las obligaciones para las personas que realizan pagos por salarios y en general por la prestación de un trabajo personal subordinado.

- I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados.

III. Proporcionar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas, de retenciones efectuadas y del monto del impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que les hubieran deducido en el año de calendario de que se trate.

Las constancias deberán proporcionarse a más tardar el 31 de enero de cada año. En los casos de retiro del trabajador, se proporcionarán dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra la separación.

IV. Solicitar, en su caso, las constancias a que se refiere la fracción anterior, a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, deberán solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente.

V. Presentar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas a las que les hayan efectuado dichos pagos, en la forma oficial que al efecto publique la autoridad fiscal. La información contenida en las constancias que se expidan de conformidad con la fracción IV incorporará en la misma declaración.

VI. Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios para inscribirlas en el Registro

Federal de Contribuyentes, o si ya han sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.

3.5.4 Constancia de Sueldos y Salarios

La fracción II del artículo 117 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece como obligación de los trabajadores el solicitar las constancias de remuneraciones y de retenciones de ISR sobre salarios y proporcionarlas a los patrones dentro del mes siguiente a aquel en que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, al trabajador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas en su declaración anual. Esta fracción también dispone que no se solicitara la constancia al patrón que haga la liquidación del año. Tenemos entonces los siguientes supuestos:

- ✓ Cuando un trabajador termina una relación laboral e inicia otra debe solicitar la constancia al patrón con el cual termina la relación laboral para entregarla al patrón nuevo.
- ✓ No es obligatorio solicitar al patrón que efectúa el cálculo del impuesto anual la constancia, es decir, a los trabajadores que se encuentran laborando en cualquier empresa en el mes de diciembre y que no deben presentar declaración anual ni optan por hacerlo, el patrón les hace el cálculo anual del ISR sobre los salarios que perciben y en consecuencia no están obligados a solicitar constancia.
- ✓ Cualquier trabajador que se encuentre obligado a presentar declaración anual o bien opte por presentarla debe solicitar la constancia.

No obstante lo expuesto, tratándose de la obligación patronal no existe excepción en el cumplimiento de la obligación de entregar las constancias, es decir, la fracción III del artículo 118 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no establece casos en los que no se deba hacer entrega a los trabajadores de la constancia.

Según lo señala la mencionada fracción III, las constancias a los trabajadores deben proporcionarse a más tardar el 31 de enero de cada año, y en los casos en los que termina una relación laboral, se deberán proporcionar dentro del mes siguiente a aquel en que ocurra la separación.

Independiente de la obligación fiscal de expedir constancias, la Ley Federal de Trabajo en su artículo 132 establece como obligación de los patrones el expedir cada quince días, a solicitud de los trabajadores, una constancia escrita del número de días trabajados y del salario percibido. Podemos decir que el recibo de nómina cumple con esta función.

El mismo artículo establece que los patrones deben expedir al trabajador que lo solicite o se separe de la empresa, dentro del término de tres días, una constancia escrita relativa a sus servicios.

La forma es de impresión libre, por lo que se podrá emitir en formatos preimpresos o bien diseñados por el obligado, siempre y cuando se ajusten a la información ahí solicitada. Asimismo, podrán imprimir el Anexo 1 de la forma oficial 30 “Declaración Informativa Múltiple”.

La expedición de las constancias es una obligación formal y en el caso de incumplimiento, podrá imponerse una sanción en términos de los artículos 81, fracción I y 82, fracción I, inciso b) del Código Fiscal de la Federación (CFF).

CAPÍTULO 4. CASOS PRÁCTICOS

4.1 Determinación del Impuesto Sobre la Renta por pagos de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones

El presente ejercicio muestra la determinación del Impuesto cuando se realizaron pagos por la terminación de la relación laboral.

Datos:

Último sueldo mensual ordinario	11,800.00
Años trabajados	9 años 273 días
Salario Diario Integrado	574.76

Indemnización de 20 días por cada año de servicio

La indemnización de los 20 días se calcula de conformidad con el artículo 50 de la Ley Federal del Trabajo , en su fracción I

Días	20
x Años de servicio	10
= Total de días a pagar	<hr/> 200
Salario Diario Integrado	574.76
= Importe a pagar	<hr/> 114,952.00

Indemnización de tres meses de sueldo

La indemnización de 3 meses de salario se calcula de conformidad con el artículo 50 de la Ley Federal del Trabajo , en su fracción III

Días	90
x Salario Diario Integrado	574.76
= Importe a pagar	<hr/> 51,728.40

Prima de antigüedad

La prima de antigüedad se calcula de conformidad con el artículo 162 de la Ley Federal del Trabajo, en su fracción I

Días	12
x Años de servicio	10
= Total de días a pagar	120
x Doble del salario mínimo	109.6
= Importe a pagar	13,152.00
Total de pagos por separación	179,832.40

Posteriormente se realiza la determinación del importe que deberá estar exento del impuesto, con fundamento en el artículo 109 fracción X.

Determinación del importe exento

Días	90
x Años de servicio	10
= Total de días	900
SMG	57.46
= Ingresos exentos	51,714.00

Determinación de los Ingresos gravados

Se realiza la determinación de los ingresos gravados conforme lo indica el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el 6 párrafo.

Pagos por indemnización, retiro	179,832.40
- Ingresos exentos	51,714.00
= Ingresos gravados	128,118.40

Determinación del Impuesto

Art.113 LISR

Último sueldo ordinario	11,800.00	
- Límite inferior	10,298.36	
= Excedente	<u>1,501.64</u>	
X % s/ excedente	0.2136	
= Imp. Marginal	<u>320.75</u>	
+ Cuota fija	1,090.62	
= ISR	<u>1,411.37</u>	

Se determina la tasa:

Imp. último sueldo ordinario	1,411.37	0.1196
Último sueldo mensual ordinario	<u>11,800.00</u>	
Ingreso gravado	128,118.40	
X Tasa	0.1196	
= ISR por Indemnización	<u>15,323.94</u>	

4.2 Determinación del Impuesto Sobre la Renta Anual de salarios e indemnización

En el ejercicio que se muestra a continuación se realiza el cálculo del Impuesto Sobre la Renta anual por ingresos provenientes de salarios y de pagos por indemnización.

Datos:

Total de salarios cobrados	100,000.00
Ingresos exentos (aguinaldo, PTU, prima vacacional)	3,288.00
Retención por el pago de salarios	11,000.00

Total de indemnización cobrada	70,000.00
Retención por indemnización	5,000.00
Último sueldo mensual ordinario	7,500.00
Años trabajados	2

Se realiza la determinación del importe que deberá estar exento del impuesto, con fundamento en el artículo 109 fracción X.

Determinación del importe exento

Días	90
x Años de servicio	<u>2</u>
= Total de días	180
SMG	<u>57.46</u>
= Ingresos exentos	10,342.80

Posteriormente se determinarán los ingresos o percepciones que son gravadas, tanto por la indemnización y como por los salarios u otros ingresos.

Percepciones gravadas por indemnización

Total de indemnización cobrada	70,000.00
- Importe exento de indemnización	<u>10,342.80</u>
= Percepciones gravadas	59,657.20

Percepciones gravadas por salarios

Total de ingresos por salarios cobrados	100,000.00
- Ingresos exentos (aguinaldo, PTU, prima vacacional)	<u>3,447.60</u>
= Ingresos gravados	96,552.40

El artículo 112 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos señala el procedimiento que debemos seguir para la determinación del impuesto.

La fracción I señala:

Impuesto a ingresos acumulables

Ingresos gravados por salario	96,552.40
+ Ingresos acumulables por indemnización (Ultimo)	7,500.00
= Base gravable	<u>104,052.40</u>
x Tarifa 177	
= ISR sobre ingresos acumulables	<u>9,588.12</u>

Tasa aplicable a los ingresos no acumulables

ISR sobre ingresos acumulables	9,588.12
Base de ISR	104,052.40
= Tasa aplicable (%)	<u>0.0921</u>

La fracción II del mencionado artículo, dispone lo siguiente:

Impuestos a ingresos no acumulables

Percepciones gravadas por indemnización	59,657.20
- Último sueldo mensual ordinario	7,500.00
= Ingresos no acumulables de la indemnización	<u>52,157.20</u>
x Tasa aplicable a los ingresos no acumulables	0.0921
= ISR sobre ingresos no acumulables	<u>4,806.13</u>

Ya determinados los impuestos por separado, es decir, el de la indemnización y el de salarios se determina el impuesto total.

ISR total a cargo del trabajador

ISR sobre ingresos acumulables	9,588.12
ISR sobre ingresos no acumulables	4,806.13
ISR total a cargo del contribuyente	<hr/> 14,394.26
ISR retenido por salarios e indemnización	16,000.00
ISR a favor	<hr/> -1,605.74 <hr/>

CONCLUSIONES

- Con la presente se da a conocer a través de casos prácticos la aplicación de las disposiciones legales y los criterios de autoridad que la complementan, de tal manera que los lectores tengan algo más que una idea general de la forma de determinar el ISR por la relación laboral.
- Con solo evitar una de las múltiples sanciones que ahora imponen las autoridades fiscales, habrá valido la pena leer la presente
- La autoridad siempre trata por cualquier medio realizar una mayor recaudación fiscal, el conocer en qué momento nos encontramos frente a una relación laboral considerando un elemento esencial que es la subordinación, poder defendernos de que se nos trate de fincar un crédito por su simple presunción de la prestación de servicios.
- Lo anterior no solo es aplicable a la autoridad hacendaria, sino a organismos como el Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual puede notificarnos el pago de diferencias por omisión del pago de cuotas obrero patronales.
- La responsabilidad que tienen las personas que efectúan pagos derivados de una relación laboral es muy grande y entre sus tantas obligaciones esta la calcular, retener, enterar el impuesto sobre la renta a sus trabajadores, presentar declaraciones informativas, realizar el cálculo del impuesto anual y además se tiene que hacer cargo de las obligaciones a las que está sujeto por la actividad de la entidad.
- Fue necesario realizar un estudio detallados de los diversos ingresos que perciben los trabajadores dentro en una relación laboral, para poder determinar el tratamiento que se les debe dar y si son objeto del pago del Impuesto Sobre la Renta.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

➤ Libros

- Arrijoja, Adolfo. *Derecho Fiscal.* 15^a ed. México: THEMIS, 2000, 558p.
- Tapia, Ana Rosa y Ramos Eusebio. *Nociones del Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social.* 2^a ed. México: PAC, 1991, 294p.
- Pérez, Campero. *Sueldos y Salarios Personas Físicas.* 7^a ed. México: Tax Editores, 2008, 112p.
- Cavazos, Baltasar. *40 Lecciones de Derecho Laboral.* 9^a ed. México: Trillas, 2004, 391p.
- Curiel, Omar. *Principios Tributarios. Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal.* 7^a ed. México: ISEF, 2004, 87p.
- Carrasco, Hugo. *Derecho Fiscal 1.* 3^a ed. México: IURE Editores, 2004, 261p.
- Margain, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.* 18^a ed. México: PORRUA, 2005, 329p.

➤ **Revistas**

Notas fiscales. P. 20-34. Ajuste de impuestos al final de año. No.156 (nov. 2008).

Normatividad empresarial. P. 31- 44. Conciliación de sueldos y salarios. No.124 (agosto 2009)

➤ **Leyes y reglamentos**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Porrúa. México 2009.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. HESS grupo editorial. México 2009

Ley Federal del Trabajo. HESS grupo editorial. México 2009

Ley del Seguro Social. HESS grupo editorial. México 2009

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. HESS grupo editorial. México 2009

➤ **Publicaciones**

Diario Oficial de la Federación 07/12/2009

ANEXO 1. ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN 2010.

Los recientes cambios fiscales aprobados por el Congreso de la Unión para el próximo 2010 son meramente recaudatorios, insuficientes y contribuyen a seguir teniendo un sistema tributario que, por más que técnicamente se diga que cumplen con principios de justicia y equidad en la recaudación, solo logran diferir para nuestro país una problemática económica que, de no resolverse tendrá mayores repercusiones que la crisis financiera mundial de la cual supuestamente estamos saliendo.

El solo incremento en las tasas sin cambios de fondo en los otros elementos tributarios, como por ejemplo la base, solo busca aumentar los recursos a ser recaudados, sin atender a las respectivas capacidades de los contribuyentes, sin que se haga nada por gravar a todas, absolutamente a todas las personas que se encuentren comprendidas dentro de los mismos supuestos que establezcan las leyes y construyendo obstáculos para la población, desalentando las actividades productivas y de inversión.

Dentro de los cambios que sufrió la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que afectan directamente el presente estudio realizado se detalla lo siguiente:

Se aumenta temporalmente la tasa máxima del Impuestos Sobre la Renta para las personas morales y físicas del 28 al 30% durante los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012; para el ejercicio de 2013, la tasa máxima será del 29%, para finalmente regresar al 28% a partir del 1 de enero el 2014. Cabe comentar que se ajustaron las tasas aplicables a personas físicas con ingresos mensuales superiores a \$ 10,298.35, quedando el último rango de la tarifa con una tasa de impuesto del 30% , es muy importante que las empresas lleven a cabo un análisis exhaustivo del impacto que tendrán estos cambios en la remuneración de sus trabajadores.

Las modificaciones en las tasas del Impuesto sobre la renta para las personas físicas son:

Año	Tasa
2010	30%
2011	30%
2012	30%
2013	29%
2014	28%

Adicionalmente se presenta un comparativo de la determinación del Impuesto sobre la renta por los ingresos derivados de la relación laboral.

	2009	2010	2009	2010
Base gravable	7,000.00	7,000.00	9,500.00	9,500.00
Límite inferior	4,210.42	4,210.42	8,601.51	8,601.51
Excedente s/ lím inferior	2,789.58	2,789.58	898.49	898.49
% s/ excedente	10.88%	10.88%	17.92%	17.92%
Impuesto marginal	303.51	303.51	161.01	161.01
Cuota fija	247.23	247.23	786.55	786.55
ISR a retener	550.74	550.74	947.56	947.56
Subsidio p/ empleo	253.54	253.54	0.00	0.00
ISR a pagar	297.20	297.20	947.56	947.56
Diferencia		0.00		0.00

	2009	2010	2009	2010
Base gravable	10,298.36	10,298.36	15,000.00	15,000.00
Límite inferior	10,298.36	10,298.36	10,298.36	10,298.36
Excedente s/ lím inferior	0.00	0.00	4,701.64	4,701.64
% s/ excedente	19.94%	21.36%	19.94%	21.36%
Impuesto marginal	0.00	0.00	937.51	1,004.27
Cuota fija	1,090.62	1,090.62	1,090.62	1,090.62
ISR a retener	1,090.62	1,090.62	2,028.13	2,094.89
Subsidio p/ empleo	0.00	0.00	0.00	0.00
ISR a pagar	1,090.62	1,090.62	2,028.13	2,094.89
Diferencia		0.00		66.76

	2009	2010	2009	2010
Base gravable	25,000.00	25,000.00	35,000.00	35,000.00
Límite inferior	20,770.30	20,770.30	32,736.84	32,736.84
Excedente s/ lím inferior	4,229.70	4,229.70	2,263.16	2,263.16
% s/ excedente	21.95%	23.52%	28.00%	30.00%
Impuesto marginal	928.42	994.83	633.68	678.95
Cuota fija	3,178.30	3,327.42	5,805.20	6,141.95
ISR a retener	4,106.72	4,322.25	6,438.88	6,820.90
Subsidio p/ empleo	0.00	0.00	0.00	0.00
ISR a pagar	4,106.72	4,322.25	6,438.88	6,820.90
Diferencia		215.53		382.01

En los ejemplos anteriores se ve el incremento en el impuesto sobre la renta, por lo que podemos confirmar que la reforma tiene un gran impacto en los ingresos de los trabajadores, lo que impide mejorar su nivel de vida.

Diferencia de Impuesto a Retener de acuerdo al nivel de ingresos

