

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN-MEXICALI



ANÁLISIS FISCAL DE LOS INGRESOS POR SALARIOS, SERVICIOS
PROFESIONALES Y ASIMILADOS

Trabajo terminal

Que para obtener el diploma de

ESPECIALIDAD EN FISCAL

Presenta:

FIDEL VIRAMONTES LÓPEZ

Director:

C.P. Y M.I. GUSTAVO PEÑA REYNOSA

Mexicali, Baja California, México

15 de Marzo de 2005

ÍNDICE

Página

DEDICATORIA AGRADECIMIENTOS

INTRODUCCIÓN..... 7

Planteamiento del problema
Objetivos de la investigación
Justificación del tema
Propuesta metodológica

CAPÍTULO I. MARCO CONCEPTUAL DEL SALARIO..... 14

1.1 Definición del salario
1.2 Elementos del salario
1.3 Fundamentos legales
1.4 Fuentes del Derecho al salario

CAPÍTULO II. MARCO CONCEPTUAL DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES.21

2.1 Definición de servicios profesionales
2.2 Elementos de los servicios profesionales
2.3 Fundamentos legales
2.4 Servicios profesionales asimilados a salarios
2.4.1 Definición de servicios profesionales asimilados a salarios
2.4.2 Elementos de los servicios profesionales asimilados a salarios

CAPÍTULO III. NORMAS JURÍDICAS APLICABLES..... 28

3.1 Fundamentos constitucionales
3.2 Ley Federal del Trabajo
3.3 Ley del Seguro Social
3.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta
3.5 Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
3.6 Resolución Miscelánea Fiscal ejercicio 2004
3.7 Suprema Corte de Justicia de la Nación
3.8 Criterios de la autoridad
3.8.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público
3.8.2 Instituto Mexicano del Seguro Social

	Página
CAPITULO IV. TRABAJO DE CAMPO.....	45
4.1 Contrato de prestación de servicios	
4.1.1 Formularios fiscales a utilizar	
4.2 Preguntas más frecuentes.	
4.3 Hechos posteriores	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	56
FUENTES DE CONSULTA.....	60

DEDICATORIA

A la memoria de mi padre, quien siempre me apoyó incondicionalmente, que siempre me procuró una mejor educación y que esperó de sus hijos una carrera y un título profesional y del cuál tuve yo, la fortuna de conseguirlo, aunque por cosas de la vida ya no estuvo a mi lado; mi viejo que con su ejemplo y su estilo me enseñó que lo importante de la vida es la honestidad y la lealtad a nuestro país, a nuestra comunidad y a nuestros valores y creencias propias.

A la memoria mi madre, a quien sólo la tuve mis primeros dos años de vida y que sin embargo siempre la recuerdo y por supuesto la he necesitado a mi lado.

A mis hijos, que cuando nacen, uno nace con ellos, porque el sentido de la vida gira en torno a ellos, a lo que hacen y lo que realicen en el futuro, éste esfuerzo es mi única y verdadera herencia que les puedo dejar, que busquen en lo que hagan, dar lo mejor, darlo todo, con pasión, con amor, que recuerden que siempre es posible alcanzar una meta, que sean fieles, a sus ideas, a sus conocimientos.

A mi esposa, que es y será mi compañera de toda la vida y por la cual, gracias a su apoyo y comprensión he podido alcanzar ésta meta.

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, a mi Universidad, quien generosamente a lo largo de mi carrera ha puesto su infraestructura, aulas, mobiliario y equipo para que pudiera desarrollarme en mi educación y pudiera alcanzar mi grado profesional.

A mis maestros de la licenciatura, que con ellos, con sus conocimientos, dedicación y entrega, día con día, hacen posible que nuestra Universidad sea una de las mejores del país; y por ende que sean parte esencial de mi formación profesional.

A mis maestros de ésta primera parte de la maestría, que para obtener el grado de especialista en fiscal, me han ayudado, con sus conocimientos y experiencias a alcanzar éste logro, una labor, quizás la más loable y generosa, que pueda realizar el ser humano, transmitir sus conocimientos. Muy en especial agradezco a él Contador Público Certificado, Manuel de Jesús López Jiménez, por los conocimientos adquiridos en sus brillantes exposiciones, sobre todo porque transmite la materia fiscal, con un grado educativo que yo, nunca antes había visto.

Agradezco también a la Doctora Marina del Pilar Olmeda García, quien con sus conocimientos, orientación y sobre todo paciencia, nos ha acompañado a realizar ésta ardua labor y que gracias a su apoyo hemos alcanzado ésta meta.

A él Contador Público y Maestro Hilario de la Torre Pérez, mi especial agradecimiento, por su tiempo y dedicación, lo cual me a impulsado para alcanzar éste diplomado.

Por último agradezco a él Contador Público y Maestro, Gustavo Peña Reynosa, por sus conocimientos y por su tiempo para la revisión, supervisión y crítica a éste trabajo; compañero y amigo con quien iniciamos juntos éste largo camino ya recorrido en la contaduría, y que por la experiencia adquirida, enaltece aún más su labor en ésta investigación.

INTRODUCCIÓN

Planteamiento del problema

En nuestro país, los ingresos por salarios y por servicios profesionales, conocidos éstos últimos como honorarios, están regulados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dentro del título IV, capítulos I y II. Adicionalmente tenemos una modalidad jurídica que es la de los ingresos por “Honorarios asimilados a salarios”, que están regulados en los dos capítulos ya mencionados, los cuales se constituyen, principalmente, en el motivo de nuestra investigación.

Por otra parte, el concepto de salarios está plasmado dentro de la Ley Federal del Trabajo, definiéndolo con precisión así como a los elementos que lo componen, sin embargo el concepto de “Asimilados a salarios” es un término que no está previsto en las leyes laborales y solamente éste se define para efectos fiscales en la ya citada Ley del Impuesto Sobre la Renta.

También las leyes laborales definen que se entiende por relación de trabajo y entre ésta definición se utiliza el término “Trabajo personal subordinado”, concepto que desgraciadamente no se define ni se aclara con oportunidad debida, en la propia Ley laboral. Es ésta situación la que provoca la confusión y la dificultad para tratar los ingresos que tienen un carácter “Similar” a los salarios, para efectos fiscales, pero que en esencia son diferentes en términos laborales.

Estos últimos ingresos mencionados, los que, en este trabajo de investigación, abreviaremos como “Asimilados a salarios”, han sido materia de polémica, particularmente en el área de seguridad social, por citar una de ellas, quienes no aceptan que éstos ingresos, los ingresos “Asimilados a salarios” **no formen** parte de los salarios que cotizan para determinar las cuotas que se generan en favor del Instituto Mexicano del

Seguro Social; su principal argumento que sustentan las autoridades es que no existe una real independencia entre quien percibe el ingreso y quien paga el servicio.

Con el desarrollo de nuestra investigación pretendemos demostrar que los ingresos por servicios asimilados, si pueden ser independientes, es decir, que no se prestan bajo una subordinación. Aún más podremos deducir que estos ingresos pueden ayudar en gran medida al contribuyente que paga estos servicios, en la disminución y simplificación de la carga tributaria.

Por otra parte, analizaremos la combinación, de los tres citados ingresos, salarios, honorarios y asimilados, percibidos por una sola persona y cuales son, para efectos fiscales los derechos y obligaciones que surgen con ésta situación.

Objetivos de la investigación

1. Analizar el fundamento Constitucional de los ingresos por salarios, servicios profesionales y asimilados.
2. Describir la normatividad fiscal aplicable.
3. Relacionar los aspectos más relevantes de la norma fiscal aplicables en ésta materia.
4. Identificar la mejor opción para su tratamiento fiscal.
5. Conocer el criterio de la autoridad.
6. Desarrollar un caso práctico.

Justificación

La importancia de investigar el tratamiento fiscal para las personas que tiene conjuntamente ingresos por salarios, por servicios profesionales y por servicios profesionales asimilados a salarios, radica en que podremos ofrecer una orientación adecuada y correcta de la forma y términos en que deben efectuarse los cálculos de impuestos, sobre éstos citados ingresos.

Desde luego se busca encontrar el tratamiento fiscal correcto para su aplicación en los ingresos asimilados a salarios y sobre todo precisando los efectos que tienen en el ámbito de la seguridad social.

Para ello es de vital importancia identificar los fundamentos constitucionales que se aplican en estas situaciones, aspecto fundamental para lograr desarrollar un punto de vista sobre el tema, que coadyuvaría a ofrecer al lector de éste trabajo un criterio jurídico correcto.

Es importante también, que el lector de esta obra, conozca cuales son los criterios de la autoridad, en cualquier nivel, federal, estatal y de seguridad social, que se tienen sobre los mencionados ingresos.

También, es importante precisar que en el ámbito estatal, existe la Ley Reglamentaria del ejercicio profesional para el Estado de Baja California, la cual regula la práctica de ciertas carreras profesionales, y considero importante que se plasme en ésta investigación, un análisis, conciso, pero a la vez certero, en lo referente a que quien analice ésta obra pueda identificar cuales son las carreras profesionales que en nuestro Estado, están reguladas, su práctica y ejercicio.

Ésta situación es muy importante en el tema central de ésta investigación, los ingresos por salarios, servicios profesionales y asimilados, ya que en éste último punto, existe la práctica de optar por el régimen de asimilados a salarios, de actividades que, inicialmente no pueden ser aplicadas, la citada opción, toda vez que para realizar dichas actividades tendrían que someterse a la regulación de la citada Ley Reglamentaria.

Metodología

- Análisis teórico de las siguientes leyes: Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, Ley Federal del Trabajo, Ley del Seguro Social, Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la Republica en materia federal.
- Apoyo en los siguientes libros de investigación: Estudio practico de ISR para personas físicas.
- Revisión de la normatividad en materia constitucional, con énfasis en el Artículo 5 y 31 Fracción IV, así como en la Ley complementaria del ejercicio de las profesiones.
- Solicitar el criterio de las diferentes autoridades involucradas y que son: Secretaria de Hacienda y Crédito Publico y el Instituto Mexicano del Seguro Social.
- Elaboración de un trabajo de campo consistente en el desarrollo de un caso práctico, con objeto de aplicar todas las situaciones fiscales que se presentan en la vida práctica.
- Responder las preguntas más frecuentes que se hacen sobre éstos temas.
- Informar de las conclusiones obtenidas.

En cuanto a la estructura del trabajo, ésta se presentará, mediante una introducción, definir los salarios, relacionar los elementos que lo componen, analizar los antecedentes históricos, definir los servicios profesionales, relacionar los elementos que lo componen ,analizar los antecedentes históricos, describir la normatividad aplicable, conocer los criterios de la autoridad, desarrollar un caso práctico, responder a las preguntas más frecuentes. y presentar conclusiones.

CAPÍTULO I
MARCO CONCEPTUAL DE LOS SALARIOS

1.1 Definición del salario

El diccionario de la lengua española, define al salario como *Estipendio, remuneración de un trabajo o servicio o bien como la cantidad de dinero que se retribuye a los trabajadores manuales*, (Diccionario de la Real Academia Española;2001:1211), así mismo refiere que remunerar *es recompensar, premiar , galardonar* (Diccionario de la Real Academia Española;2001:1170). Por otro lado remuneración *es el beneficio a favor de una de las partes contratantes que a inducido a la misma a firmar un contrato que toma la forma de una promesa; la ejecución de un acto al cual el ejecutante no estaría obligado por sí solo*. (Eric L Kohler;2002:464)

Si bien el diccionario Pequeño Larousse, no es la guía principal para determinar el significado de algunos términos que en ésta investigación necesitaremos, si consideramos prudente presentar otra definición del término de salario que define como, *Salario proviene del latín salarium, suma que se daba a los soldados para comprar sal. Cantidad de dinero que un trabajador recibe, generalmente cada mes, de una persona, empresa o institución a cambio de trabajo realizado para ellos*.(Pequeño Larousse,diccionario;2002:904)

Otra definición, más completa la encontramos en el diccionario de contabilidad, *Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador, en virtud de un contrato de trabajo. Generalmente se distingue el sueldo del salario en que éste se paga a obreros y destajistas, por día, por semana o por unidad de obra en actividades directamente involucradas con la producción, en tanto que el sueldo se paga a empleados y funcionarios y se cotiza por mes o año en actividades generalmente de oficina o gabinete*. (Franco Díaz Eduardo M;1983:180)

La obra de Derecho del trabajo de Miguel Bermúdez Cisneros define a salarios como *la contrapartida a la subordinación a que está sujeto el trabajador. Esto a contrario sensu*

de quienes afirman que el salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo, posición sostenida entre otros por el legislador mexicano, que así se manifestó al redactar la Ley. (Bermúdez Cisneros Miguel;2000:135)

Por otro lado el concepto de sueldo siempre a sido identificado como el del salario, pero realmente son dos términos diferentes, por sueldo se define *a la compensación que se paga periódicamente por los servicios que presta, a los gerentes, personal administrativo, servicios profesionales y otros asimilares.* (Eric L Kohler;2002:489)

Bien, como se ve, el sueldo está orientado como el pago a personal de confianza y que realiza el personal administrativo mientras que el salario, como observamos en algunas de las definiciones, es el pago a personal que realiza el trabajo manual.

IMPORTANCIA DEL SALARIO

El salario reviste una gran importancia dentro del contexto de la economía de una nación, porque una gran parte de la población es asalariada y por lo tanto percibe un salario. Si el salario satisface a una sociedad, ésta tendrá la oportunidad de desarrollarse creando un ambiente de estabilidad, bienestar y paz social.

CARACTERÍSTICAS

Básicamente, el salario tiene tres características: Su condición alimentaria, su carácter autónomo y su naturaleza integradora:

El salario se destina sobre todo a propiciar el sustento propio y de su familia.

El salario es autónomo en el sentido de que no forma parte del éxito ó fracaso de una empresa, el salario se fija previamente y no está sujeto a la utilidad de la empresa.

El salario no siempre se presenta como una sola entrega en efectivo sino que se acompaña con una serie de prestaciones en especie, por lo cual ésa es su naturaleza integradora.

CLASES DE SALARIO

Por su aplicación el salario se divide en dos modalidades: Salario por unidad de tiempo y salario por unidad de obra.

Se llama salario por unidad de tiempo cuando su importe está en función de la duración del servicio, con independencia de la cantidad y calidad del trabajo realizado.

Se llama salario por unidad de obra cuando su cuantía se establece en atención a el número de piezas o conjuntos determinados, sin atender a el tiempo que tarde en su realización.

TIPOS DE SALARIO

Existen diversos tipos de salarios, definiéndose según lo que representan, éstos son algunos tipos de salarios:

Salario mínimo.- Cantidad mínima a percibir por un trabajador, y que está libre de impuestos y otras retenciones.

Salario base.- Suma mensual utilizada para el cálculo de las prestaciones diversas que recibe un trabajador.

Salario bruto.- Salario fijado antes de hacer las retenciones de impuestos y de seguridad social.

Salario mínimo profesional.- Salario mínimo fijado, anualmente por el gobierno para todo tipo de profesiones y categorías por debajo del cual está prohibido remunerar a un trabajador.

Sobre éste punto los señores Alberto y Jorge Trueba Urbina comentan *de acuerdo con la definición de salario mínimo, es el derecho a percibir éste y no es estrictamente por una jornada de 8 horas; sino por la jornada que por costumbre o por contrato lleve acabo el trabajador al servicio del patrón.*

Por otra parte, el patrón que no le cubra a su trabajador el salario mínimo general o profesional establecido al respecto, no sólo falta al cumplimiento de preceptos laborales sino que puede incurrir en la comisión de un delito de fraude al salario. (Trueba Urbina Alberto y Jorge;2002:65)

Salario neto.- Salario que percibe un trabajador tras haberse efectuado las retenciones de impuesto y de seguridad social.

Salario real.- Salario que expresa el poder adquisitivo real en función del costo actual de la economía de una sociedad.

1.2 Elementos del salario

Básicamente son tres los elementos de los salarios, empleador, empleado y relación de trabajo, aunque adicionalmente puede incluirse un cuarto elemento que sería condiciones de trabajo.

Empleador.- Es la persona que recibe el beneficio del trabajo de otra persona, pagando una cantidad determinada por ello.

Empleado.- Es la persona que realiza el trabajo recibiendo una cantidad determinada por ello.

Relación de trabajo.- Es precisamente la prestación de un trabajo personal subordinado, de una persona (Empleado) a otra (Empleador).

Condiciones de trabajo.- Son los términos en los cuales se establece cómo debe desarrollarse el trabajo, estableciéndose por escrito y al cual se deben sujetar el empleador y el empleado.

1.3 Fundamentos Legales

La definición legal del término de salarios se establece en el Artículo 82 de la Ley Federal del Trabajo el cual dice: *Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.*

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

Los señores Alberto y Jorge Trueba Urbina, comentan, *aún cuando dentro de una concepción estricta el derecho del trabajo, la participación en las utilidades constituye también una prestación que integra el salario.* (Trueba Urbina Alberto y Jorge;2002:62)

Por otra parte el Artículo 85 establece lo siguiente: *El salario debe ser remunerador y nunca menor al fijado como mínimo de acuerdo con las disposiciones de ésta Ley. Para fijar el importe del salario se tomarán en consideración la cantidad y calidad del trabajo.*

Los señores Alberto y Jorge Trueba Urbina comentan: *Cuando el trabajador estime que el salario que se le cubre no es remunerador en relación con los servicios que presta,*

deberá demandar ante la Junta de Conciliación y Arbitraje la determinación del salario remunerador. (Trueba Urbina Alberto y Jorge:2002:65)

Por otro lado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta Título IV Capítulo I, Artículo 110 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*

1.4 Fuentes del Derecho al salario

La fuente es el lugar de donde emana ese derecho, éstas se encuentran jerarquizadas en fuentes internacionales, fuentes constitucionales, fuentes de ley y fuentes contractuales. (Bermúdez Cisneros Miguel; 2000:143)

Las fuentes internacionales son producto de la labor realizada por la Organización Internacional del Trabajo a través de diversos acuerdos.

Las fuentes constitucionales en México se establecen los derechos fundamentales de los trabajadores en la Constitución de 1917, en su Artículo 123 fracciones VI, VII, VIII, IX, X, XI, XXIII, XXVII, incisos b),c),d),f) y en donde se definen con claridad los conceptos de salario mínimo, establece la exención al salario de compensaciones y descuentos, entre otras cosas.

Las fuentes de ley en nuestro país es la Ley Federal del Trabajo, una legislación considerada muy completa en materia de trabajo.

Las fuentes contractuales en los contratos colectivos de trabajo se exige para su validez, el anexo de un tabulador de salarios.

CAPÍTULO II
MARCO CONCEPTUAL DE LOS SERVICIOS
PROFESIONALES

2.1 Definición de servicios profesionales

Por servicios profesionales debemos entender a la actividad o actividades que se prestan por una persona a otra y con la cual se le satisfacen necesidades materiales, ofrecidas mediante una remuneración y en que invariablemente no existe subordinación.

El diccionario de la Real Academia Española define al término subordinación como *el efecto de someterse bajo a la orden de alguien* (Diccionario de la Real Academia Española;2001:1250) y Subordinación, según el diccionario Pequeño Larousse lo define como *Dependencia, sumisión a la orden, mando o dominio de alguien.*(Pequeño Larousse, diccionario;2002:945)

2.2 Elementos de los servicios profesionales

Los tres elementos básicos que se tienen en una relación por servicios profesionales son el prestador del servicio, el contratante del servicio y el objeto o actividad a desarrollar.

El prestador del servicio, es la persona que realiza la actividad profesional, el contratante es la persona que solicita el servicio y el objeto o la actividad a desarrollar es precisamente la actividad, en este caso profesional, que da pie a la relación de servicios profesionales.

Profesión lo define el Diccionario de la Real Academia Española como: *El empleo, facultad u oficio que una persona tiene y ejerce con derecho a retribución y al profesional como dicese de quien practica habitualmente una actividad, incluso delictiva* (Diccionario de la Real Academia Española;2001:1108) mientras que en el diccionario para contadores define a la profesión como *la vocación generalmente reconocida por universidades y colegios por cuanto requiere estudios especiales para obtener un título o grado distinto a los usuales, y que se rigen por un código de ética.*(Eric L Kohler;2002:440)

El diccionario Pequeño Larousse define a la profesión como: *Actividad permanente que sirven de medio de vida o bien como la actividad del cual se hace un modo honesto de vivir* y al profesional como *el que ejerce de manera competente una profesión u oficio.*(Pequeño Larousse, diccionario,2002:831)

2.3 Fundamentos legales

Dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Título IV Capítulo II, Artículo 120 fracción II se consideran *Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo I de éste título.*

En el primer capítulo de éste trabajo ya se presento lo referente a los ingresos del Capítulo I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado en el Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, en su Título Décimo Capítulo II contiene algunos Artículos referentes a la prestación de servicios profesionales, entre los cuales destacan los siguientes:

Artículo 2606.- *El que presta y el que recibe los servicios profesionales pueden fijar, de común acuerdo, retribución debida por ellos.*

Cuando se trate de profesionistas que estuvieren sindicalizados, se observarán las disposiciones relativas establecidas en el respectivo contrato colectivo de trabajo.

Artículo 2607.- Cuando no hubiere habido convenio, los honorarios se regularán atendiendo juntamente a las costumbres del lugar, a la importancia de los trabajos prestados, a la del asunto o caso en que se prestaren, a las facultades pecuniarias del que recibe el servicio y a la reputación profesional que tenga adquirida el que lo ha prestado.

Si los servicios prestados estuvieren regulados por arancel, éste servirá de norma para fijar el importe de los honorarios reclamados.

Artículo 2608.- Los que sin tener el título correspondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio la ley exija título, además de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho de cobrar retribución por los servicios profesionales que hayan prestado.

Artículo 2615.- El que preste servicios profesionales sólo es responsable, hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.

2.4 Servicios profesionales asimilados a salarios

2.4.1 Definición de los servicios profesionales asimilados a salarios

No existe una definición específica, en ninguna Ley, del concepto de servicios profesionales asimilados a salarios, sin embargo en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, primer párrafo, último renglón, describe lo siguiente:

Para los efectos de éste impuesto, se asimilan a éstos ingresos los siguientes:

- I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades Federativas y de los Municipios, aún cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como de los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
- II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancias, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de éste último.
- V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de éste capítulo.
- VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de éste capítulo.

2.4.2 Fundamentos legales

El autor Ricardo Hernández Salcedo comenta. *El capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se refiere a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; sin embargo cabe señalar que el ordenamiento legal en cuestión en su artículo 110 da el tratamiento fiscal de sueldos y salarios a conceptos que dentro del derecho laboral no tienen esa característica. (Hernández Salcedo Ricardo; México:129).*

Es indispensable comentar, que para realizar un servicio profesional, no significa que se debe tener un título profesional, es decir, puedes realizar cualquier actividad y darle la característica de independiente al no caer en los elementos de la subordinación y que ya hemos comentado en el capítulo I de ésta obra.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, describe el concepto de profesión como: *Actividad permanente que sirve de medio de vida. (Real Academia de la Lengua Española; diccionario 2004:831)*, esto es que efectivamente cualquier actividad que realices y que cumpla con las características de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, puedes realizar bajo este precepto legal de Servicios Profesionales.

Por otra parte, algunas actividades requieren de título profesional, y en nuestra legislación estatal, están reguladas en la Ley Reglamentaria del ejercicio profesional para el estado de Baja California.

Situación, la anterior, que es importante a considerar, toda vez que es muy común cometer el error, de asimilar a salarios ingresos por actividades profesionales, sin haber cumplido con la regulación de la Ley Reglamentaria. Ésta situación, es producto, quizás porque para los efectos fiscales no tiene ninguna implicación, es decir, fiscalmente hablando no ésta limitado o no es un requisito a cumplir y por ende no está obligado a

cumplir y sin embargo es precisamente ésto último lo que hace que omitamos el ámbito Estatal.

También y sobre el mismo punto descrito en el párrafo anterior, se comete el error de interpretar, para los efectos fiscales, que la actividad por servicios “profesionales” que se asimile a salarios, deba ser precisamente producto de una carrera profesional, cuando, la realidad es, como ya lo comentamos en capítulos anteriores, que cuando se hace referencia a servicios profesionales, estamos hablando de la actividad que realizas y por la cual hace un modo honesto de vivir.

El punto realmente importante e indispensable a cumplir es que la actividad que se asimile no debe haber ninguna naturaleza de subordinación.

CAPÍTULO III
NORMAS JURÍDICAS APLICABLES

3.1 Fundamentos constitucionales

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, describe en su Artículo 5to lo siguiente : “A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por terminación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto del trabajo, sino por resolución judicial.

La Ley determinará en cada estado, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo.

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.”

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

Fracción IV.-

Contribuir para los gastos públicos, así como 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.

3.2 Ley Federal del Trabajo

Artículo 8.- Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

Para los efectos de esta disposición, se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual, o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.

Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo

Subordinación.-

Que está sujeto a otro o bajo su dependencia

Elementos de la subordinación:

Jornada de trabajo.- Es el tiempo durante el cual el trabajador está a disposición del patrón para prestar su trabajo.

Días de descanso.- Por cada seis días de trabajo disfrutará de un día de descanso, por lo menos, con goce de salario integro.

Vacaciones.- Los trabajadores que tengan más de un año de servicio disfrutarán de un periodo anual de vacaciones pagadas, que en ningún caso podrá ser inferior a seis días laborables y que aumentará en dos días laborables, hasta llegar a doce, por cada año subsecuente de servicios.

Después del cuarto año, el período de vacaciones se aumentará en dos días por cada cinco de servicios.

3.3 Ley del Seguro Social

Artículo 12.-Son sujetos del aseguramiento del régimen obligatorio:

Las personas que se encuentran vinculadas a otras, de manera permanente o eventual, por una relación de trabajo cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón y aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de impuestos o derechos.

Conviene en éste punto, mostrar un análisis hecho por los contadores, José Pérez Chávez, Eladio Campero Guerrero y Raymundo Fol Olguín, a través de la obra Módulo VIII, Sujetos de afiliación al IMSS e INFONAVIT, los cuales argumentan lo siguiente:

El éxito de una empresa depende en gran medida de la calidad en la mano de obra calificada que se contrata.

Ello requiere particular atención al tratamiento aplicable a cada tipo de servicios personales, así se evitará incurrir en irregularidades que a menudo resultan costosas para la empresa y el prestador de los servicios respectivos.

Los múltiples servicios personales proporcionados a la empresa comprenden algunos que, por revestir características especiales, no siempre se pueden incluir adecuadamente en los distintos regímenes de contribución.

La primera disyuntiva se presenta en el ámbito fiscal: el artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, comprenden todos los ingresos que se asimilan a sueldos y salarios, los cuales no son precisamente producto de la subordinación.

En efecto, para simplificar el cálculo de impuestos, los legisladores decidieron situar esas percepciones en el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo a los ingresos por salarios, y en general, por la prestación de un servicio personal subordinado.

El propósito del régimen fiscal “asimilables a salarios” es simplemente fijar el ISR que se retendrá sobre los ingresos recibidos por los prestadores de servicios –de manera similar a lo que ocurre con los asalariados-, lo cual sin duda no modifica la naturaleza jurídica del contrato de prestación de servicios, regulados por el Código Civil y suscrito entre las partes.

De ahí que los ingresos recibidos por prestar tales servicios no siempre constituyan salarios.

Empero, lo delicado de la figura referida estriba en que a veces, para lograr ahorros sustanciales, se colocan en este régimen verdaderos trabajadores, lo cual no resulta atinado porque el IMSS los considera en principio sujetos de afiliación y al patrón corresponde la carga de la prueba en contrario. (Pérez Chavez Campero Fol;2001:11,12,13)

Considero que además de cumplir con lo relativo a los aspectos fiscales enmarcados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se deberán vigilar los siguientes aspectos:

I. Elementos que no se consideran vinculados a una relación de servicios personales independientes:

- Entrega de útiles, instrumentos y materiales de trabajo.

- Cumplimiento de una jornada de trabajo, días de descanso, vacaciones y demás prestaciones que se desprenden de un contrato de trabajo.
- Prestación del servicio bajo la orden y control de un patrón.
- Ejecución del trabajo con esmero, intensidad y cuidado en la forma, tiempo y lugar convenidos; y
- Observancia de lo dispuesto en el reglamento interior de trabajo.

II. Elementos contundentes de prueba para demostrar que no existe relación laboral:

- Que el prestador del servicio cuente con local propio para desarrollar su actividad.
- Que demuestre fehacientemente que presta servicios a otras personas.
- Que el prestador del servicio tenga empleados a su cargo.
- Que los servicios los presta a través de sus trabajadores o de manera aislada.
- Que el prestador del servicio exhiba el comunicado en donde solicita la asimilación de los citados ingresos.

Creo que se deben cumplir cabalmente todos y cada uno de los requisitos, para que surta verdaderos efectos de comprobación.

Dentro del capítulo IV, de ésta obra, en su punto 4.7, presentaremos diversas ejecutorias que son aplicables a éste tema.

3.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta

Los ingresos por salarios están regulados por el capítulo primero del título cuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los Artículos 110 al 119 los cuales se analizarán detenidamente en el capítulo VI de ésta investigación, al desarrollar un caso práctico.

3.5 Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Dentro de éste precepto se cuenta con los Artículos 136 al 155 que tratan todo lo relativo a los ingresos por salarios, y en donde se presentan situaciones especiales o casos muy específicos de situaciones que la propia Ley no a prevenido y que pueden ser por ejemplo:

- Procedimiento para el cálculo del impuesto anual por pago único por jubilación, pensión o haberes de retiro. (Artículo 140)
- Reglas para la retención por pago único de jubilación, pensión o haberes de retiro. (Artículo 141)
- Reglas para la retención en el caso de pago de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales. (Artículo 142)
- Opción para efectuar la retención cuando se hagan pagos en función de trabajo realizado. (Artículo 144)
- Opción para efectuar retenciones cuando se hagan pagos en periodos que comprendan 7, 10 o 15 días. (Artículo 145)

- Opción para el cálculo de pago provisional cuando se haga un pago único que corresponda a varios meses. (Artículo 148)
- Como procede en el cálculo del pago provisional cuando se hagan pagos que comprenda 2 meses de calendario. (Artículo 149)

3.6 Resolución Miscelánea Fiscal ejercicio 2004

La Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de Abril de dicho año, prevé una regla específica para los salarios y es la regla 3.13. con sus reglas particulares, desde la 3.13.1. hasta la 3.13.6 y en las cuales se aclaran ciertas situaciones que dentro de la propia Ley y su Reglamento no quedan del todo claras o bien se muestran como una alternativa a lo que la propia Ley indica.

Entre otras situaciones las reglas de la Resolución Miscelánea indican lo siguiente:

- Te presentan la tarifa a aplicar para cuando se trate de ingresos que se paguen en función de trabajo realizado.
- Establece la aplicación de tarifas con crédito al salario integradas que correspondan a la base de la proporción de subsidio redondeado determinado en sustitución de las tarifas de Ley.
- Se establece como una novedad para este año, la determinación de un subsidio acreditable con los pagos efectuados en el periodo de que se trate, correspondiente a éste ejercicio, inclusive se prevé para los empleadores que inicien actividades para éste ejercicio fiscal (2004).

3.7 Suprema Corte de Justicia de la Nación

SALARIOS

En relación con los salarios éste tribunal a emitido diversos criterios, de los cuales citamos algunos de ellos.

SALARIO EN LOS DÍAS DE DESCANSO COINCIDENTES. Aún cuando con un día de descanso semanal, coincida uno de descanso obligatorio consignado por la Ley Federal del Trabajo, o que tenga ese carácter por disposición contractual, es improcedente el pago de salario doble, ya que la ley propuso el establecer que en los días de descanso obligatorio se pague íntegro el salario al trabajador que descansa, para que éste pueda subsistir aun cuando no trabaje; y si tal requisito se realiza en aquel día en que son coincidentes un descanso ordinario y uno obligatorio, no existe razón legal alguna que pueda tomarse como base para decretar un doble pago a favor del trabajador.

Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, Tesis 268, 242 Apéndice Manual de Acceso a la Jurisprudencia Laboral, 1917-1985, p 440.

INEMBARGABILIDAD DEL SALARIO. La Ley federal del Trabajo, de observancia general en toda la república y reglamentaria del Artículo 123 constitucional, dispone en su Artículo 95 que el salario es inembargable, judicial o administrativamente, ni está sujeto a compensación o descuento alguno, fuera de los casos establecidos en el Artículo 91. Dicha ley federal por aplicada por los jueces de todos los estados, a pesar de las disposiciones en contrario que pudiera haber en las legislaturas locales y por lo mismo el Artículo 544 fracción XIII, del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal que es la ley local, no puede servir de apoyo a la orden para que embarguen salarios, cuando se trata de responsabilidad proveniente de delitos, porque dicho préstamo es contrario a la Ley Federal del Trabajo.

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tercera Sala, t LXXI, p 1405.

SALARIO, ES EMBARGABLE PARA ASEGURAR ALIMENTOS. Es procedente el embargo del salario del trabajador, cuando se trate de asegurar alimentos de su familia.

Apéndice de la Jurisprudencia de 1917-1967 del Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Quinta parte, Cuarta Sala, p 139.

SERVICIOS ASIMILADOS, SITUACIÓN ANTE EL IMSS

ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES. CASO DE INEXISTENCIA DE LA RELACIÓN LABORAL. El administrador de una sociedad no tiene el carácter de trabajador, cuando la escritura constitutiva de la misma le impone la obligación de prestar tales servicios en su calidad de socio y le concede absolutas facultades de dirección, ya que la relación derivada de la prestación del servicio se rige por el contrato de sociedad, por ser éste el que impone al socio la obligación de prestarlos, y porque su carácter de administrador con todas las facultades de dirección, no lo sujeta a la subordinación que tipifica la relación laboral.

Amparo directo 6137/72 , 30 de Abril de 1973

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 52, Quinta Parte, página 13, Cuarta Sala.

PRUEBA, CARGA DE LA . Si un patrón niega la existencia de la relación laboral con un trabajador alegando que éste le prestó servicios profesionales, tal negativa implícitamente contiene una afirmación y por ello el patrón tiene la carga de probarla; si no lo hace, debe considerarse que la relación fue de naturaleza laboral.

Amparo directo 9046/84, 5 de Junio de 1985.

Amparo directo 4600/77, 6 de Marzo de 1978.

CARGA DE LA PRUEBA. CORRESPONDE AL PARTICULAR ACREDITAR QUE NO ES SU TRABAJADOR QUIEN LE PRESTA UN SERVICIO. Ante la presunción de la existencia de la relación laboral entre quien presta un servicio y quien lo recibe, prevista en el artículo 21 de la Ley Federal del Trabajo, corresponde a la empresa acreditar que quien presta un servicio no es su trabajador, atento a lo previsto por el artículo 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles, respecto a que el que niega está obligado a probar, entre otros supuestos, cuando desconozca la presunción legal que tiene a su favor la contraparte.

Revisión número 1046/83, 25 de Septiembre de 1984.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Septiembre de 1984, página 188.

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 subordinación, que es el elemento que distingue el contrato laboral de otros contratos de prestación de servicios profesionales; es decir, que exista por parte del patrón un 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, que obliga a desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o su representante a cuya autoridad está subordinado el trabajador en todo lo concerniente al trabajo.

Amparo directo 2621/77, 22 de Septiembre de 1977.

Amparo directo 5686/76, 11 de Enero de 1978.

Amparo directo 7070/80, 30 de Marzo de 1981.

Amparo directo 1362/84, 5 de Septiembre de 1984.

Amparo directo 9328/83, 5 de Septiembre de 1984.

Amparo directo 2353/83, 15 de Noviembre de 1984.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Quinta Parte, Página 85.

RELACIÓN LABORAL, CARACTERÍSTICAS DE LA. Para que exista la relación laboral, no es necesario que quien preste sus servicios dedique todo su tiempo al patrón no 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 posibilidades de disponer del trabajo, según convenga a sus propios fines. Así pues, no se requiere la utilización efectiva de energía y de fuerza de trabajo, sino que basta 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. En cuanto al primero, el patrón está siempre en aptitud de imponer su voluntad al trabajador y éste está obligado a obedecer acomodando su actividad a esa voluntad. En cuanto al segundo, debe tomarse en cuenta que, precisamente porque los conocimientos del patrón no son universales, existe la necesidad cuando se trata de un término, de tal manera que la dirección del patrón puede ir de un máximo a un

mínimo. 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 voluntad patronal.

Amparo directo 9442/83, 18 de Septiembre de 1985.

Amparo directo 1455/69, 9 de Octubre de 1969.

Amparo directo 3339/64, 1ero de Febrero de 1965.

ACCIONISTAS, CUÁNDO SON TRABAJADORES. El hecho de que unos trabajadores sean propietarios de algunas acciones de la propia empresa, no les otorga el carácter de patrones, si esa propiedad no representa la mayoría del capital de la empresa y sus tenedores no desempeñan puestos de dirección de la misma, ya que sólo en esas condiciones podría decirse que no existe un trabajo personal subordinado.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volúmenes 127-132, Quinta Parte, página 9, Cuarta Sala.

SERVICIOS INDEPENDIENTES, RELACIÓN LABORAL.

ABOGADOS, CUÁNDO LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE LOS, NO CONSTITUYE CONTRATO DE TRABAJO. Cuando un abogado recibe de una institución una iguala o cantidad convenida por sus servicios profesionales, sin estar sujeto a su dirección en la tramitación de los negocios judiciales o administrativos que le encomiende, y teniendo aparte despacho al público no debe alegar en su favor la existencia de un contrato individual de trabajo, puesto que no se llenan los requisitos del

Artículo 17 de la Ley Federal del Trabajo, pues aunque a dicho letrado se le cubra mensualmente una cantidad fija a cambio de sus servicios, esta circunstancia, lejos de ser la naturaleza exclusiva del contrato de trabajo, es común a otros, como el de la prestación de servicios, que reglamenta el Código Civil y en el se puede fijar de común acuerdo la retribución de ellos.

Semanario Judicial de la Federación, Quinta época, Tomo CI, página 1680, Cuarta Sala.

CONTRATO INDIVIDUAL DE TRABAJO, CARACTERÍSTICAS QUE LO DISTINGUE DE OTROS. La característica fundamental que distingue el contrato individual de trabajo de otros contratos civiles y mercantiles, en los que también uno de los contratantes presta servicios personales a otro, es la que se refiere a la subordinación o “dirección y dependencia que debe guardar el trabajador respecto de su patrón en el desempeño de sus labores, conforme a la definición contenida en el artículo 17 de la Ley Federal del Trabajo, ya que mientras en otros contratos uno de los contratantes presta servicios personales a otro por los cuales recibe una remuneración o compensación , sólo en el contrato de trabajo existe esa sujeción de mando permanente que subordina la actividad del trabajador al imperio de su patrón. Ahora bien, es indudable que el patrón (persona física), cuando desarrolla actividades y presta servicios personales a su propia empresa o negociación, de la cual retira una cantidad periódicamente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, se comporta como cualquier otro trabajador, pero salta a la vista que no existe contrato de trabajo entre él y la negociación abstractamente considerada porque es obvio que para que haya contrato se requiere el concurso de dos voluntades y por ende de dos sujetos, y menos aún será posible encontrar en este caso la subordinación del empresario o patrón a su misma empresa. Traslada esta hipótesis al caso de las personas morales, que tienen personalidad jurídica propia y autónoma de los individuos o personas físicas que las constituyen, ya no resulta obvia la ausencia del vínculo contractual de trabajo entre dichas personas morales y las físicas que las constituyen, ya no resulta obvia la ausencia del vínculo contractual de trabajo entre dichas

personas morales y físicas que participan en la dirección, ordenación o disposición del trabajo, o bien que prestan servicios como altos empleados o funcionarios encargados de la representación visible de las mismas, porque al existir dos personas (moral y la física), sí puede haber la expresión de dos voluntades para la formación del contrato de trabajo y, por lo mismo, también puede darse la subordinación o “dirección y dependencia” entre la persona moral y el funcionario o representante de ésta. Por tanto, para averiguar si un funcionario o alto empleado de una sociedad (gerente, presidente del consejo de administración, director general, etc.), está ligado o no ella con un vínculo contractual de trabajo, será menester recurrir a la citada característica de la subordinación, ya estando presentes los otros elementos del contrato de trabajo, como son la prestación de servicios personales y la remuneración, sólo la “dirección y dependencia” será la que venga a esclarecer el punto cuestionado. Sin embargo, no siempre será fácil encontrar una solución satisfactoria a este problema, porque en ocasiones el funcionario alto empleado de la persona moral no sólo goza del poder de mando único y representación de la empresa, sino que inclusive está ligado a ella por sus resultados económicos, en razón de su aportación a la formación del capital, y en otras ese funcionario está subordinado a otro órgano de mayor jerarquía dentro de la sociedad o bien está desvinculado del resultado económico de sus actividades, de tal modo que no repercute en su patrimonio particular, la bonanza o el fracaso de dichas actividades. En el primer caso ese funcionario será considerado como patrón y en el segundo como un empleado o trabajador de la persona moral.

Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Volumen LVI, Quinta Parte, página 13, Cuarta Sala.

3.8 Criterios de la autoridad

3.8.1. Secretaría de Hacienda y Crédito público

Conforme a el Artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la autoridad hacendaria, prevé cuales son los casos en que se puede tomar la opción para que los ingresos que percibe se asimilen a salarios y por lo tanto, para éstos efectos, dejen de ser ingresos por prestación de servicios, y siempre y cuando se cumplan con los requisitos mínimos formales que el propio artículo establece.

Los requisitos son entre otros los siguientes: Que sean remuneraciones y demás prestaciones de funcionarios de la Federación, Entidades Federativas y Municipios, que sean honorarios de consejos directivos, de vigilancia, consultivos, servicios preponderantemente a un prestatario, cuando comuniquen por escrito que optan por ésta opción, etc.

Adicionalmente y para la expedición del comprobante que ampare la prestación del servicio asimilado, la autoridad hacendaria publicó en la Resolución Miscelánea fiscal para el ejercicio fiscal de 2004 regla 2.4.5. la facilidad administrativa de que los mencionados ingresos no necesitarán que dicho comprobante sea impreso por establecimientos autorizados.

3.8.2 Instituto Mexicano del Seguro Social

Como ya se ha comentado a lo largo de ésta investigación, el Instituto generalmente y en primera instancia considera en estos casos que los asimilados son empleados y recae en el particular la obligación de demostrar que no existe una relación laboral sino que se prestan servicios personales independientes.

Este proceder tiene un fin puramente recaudatorio y demuestra lo inequitativo que son la aplicación de las leyes, en nuestro país.

CAPÍTULO IV
TRABAJO DE CAMPO

4.1 Contrato de prestación de servicios

CONTRATOS DE SERVICIOS Y EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES:

CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Contrato de prestación de servicios profesionales independientes al amparo del Artículo 2479, del Código Civil del Estado de Baja California, que celebran, por una parte, * _____ y por otra el C. Fidel Viramontes López, al tenor de las siguientes:

C L A U S U L A S

PRIMERA.- Declara el contratante ser una persona física de nacionalidad mexicana y que tiene como objetivo el ejercer su actividad empresarial del ramo de la ganadería.. Su Registro Federal de Contribuyentes es GAPL630123T11.

SEGUNDA.- Declara el prestador del servicio, ser de nacionalidad mexicana, con profesión de contador público y con Registro Federal de Contribuyentes VILF670210675.

TERCERA.- El prestador del servicio manifiesta que tiene los conocimientos y habilidad necesarios para ejecutar su trabajo con esmero y eficiencia, consistentes en asesoría contable y fiscal.

CUARTA.- El prestador del servicio se obliga a informar del avance de los servicios cuando sea requerido para ello.

QUINTA.- Los servicios se presentaran durante un horario variable.

* Se reserva el nombre del contratante para conservar su anonimato

SEXTA.- El contratante y el prestador del servicio se comprometen a seguir las medidas y disposiciones de seguridad e higiene reglamentarias que se le recomienden con referencia al desarrollo de su actividad.

SEPTIMA.- La duración del presente contrato es del 01 Enero al 31 de Diciembre del 2004

OCTAVA.- Los honorarios correspondientes al servicio, serán cubiertos en exhibiciones mensuales, y por una cantidad de \$5,000.00, libres de impuestos, si se originaran, en su caso.

NOVENA.- Para todo lo relativo a la interpretación y cumplimiento del presente contrato, las partes se remiten al Código Civil vigente en el Estado y se someten al fuero del domicilio que tengan o llegaren a tener en el futuro.

Mexicali, B.C. a 03 de Enero de 2004

A T E N T A M E N T E

*
Contratante

FIDEL VIRAMONTES LÓPEZ
Prestador del servicio

TESTIGOS

* Se reserva el nombre del contratante para conservar su anonimato

*
PRESENTE.

Estimado Señor:

El que suscribe, Fidel Viramontes López, se dirige a usted para manifestar que en los términos de la Fracción V del Artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, estoy solicitando de esta empresa, se asimilen los ingresos que usted me cubre por la prestación de servicios personales independientes consistentes en Contador, al régimen

de tributación correspondiente a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

En tal virtud, estoy consiente en que dicha empresa, procederá a retener y enterar a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, el Impuesto Sobre la Renta que me corresponda. Igualmente y conforme a la previsto por el penúltimo párrafo del Artículo

14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debe entenderse que el servicio prestado no causa esta contribución.

De la misma forma, le manifiesto y expresamente, acepto que el régimen fiscal que solicito se me aplique, no modifica en modo alguno nuestra relación contractual regida por las leyes civiles y por supuesto tampoco puede generar un vínculo sujeto a otras disposiciones legales como lo puede ser la Ley Federal del Trabajo y las de seguridad social, razón por la cual relevo a * _____ de cualquier responsabilidad que pudiera fincársele derivada de que, a petición expresa mía le de tratamiento fiscal a mis ingresos por honorarios como si fueran salarios, dado que tal opción la ejerzo en virtud de disposición legal expresa que así lo permite y por así convenir a mis intereses personales y patrimoniales, comprometiéndome a ratificar en su caso, la presente, a simple requerimiento al efecto de la empresa o de cualquier ente público o privado que así lo solicite.

Mexicali, B.C. a 03 de ENERO de 2004

A T E N T A M E N T E

FIDEL VIRAMONTES LÓPEZ

* Se reserva el nombre del contratante para conserva su anonimato

4.1.1 Formas fiscales a utilizar

FORMAS FISCALES:

- Formato 13 Declaración del ejercicio. Personas físicas
- Anexo 1 Retenciones, pagos efectuados por terceros y deducciones personales
- Anexo 2 de la forma fiscal 13 (Ingresos por los capítulos I,II,III,IV,V,VI,VII,VIII,IX)
- Anexo 3 de la forma fiscal 13, Actividades empresariales y profesionales.
- Constancia de sueldos, salarios, viáticos, conceptos asimilados y crédito al salario.
- 37-A Constancia de pagos y retenciones del ISR, IVA e IESPS

- Hoja de ayuda para pago contribuciones federales en ventanilla bancaria.
- A Hoja de ayuda para declaraciones con información estadística (ceros)

Los formatos fiscales vigentes fueron publicados el día 9 de Enero de 2004 en el Diario Oficial de la Federación.

4.2 Preguntas más frecuentes

A continuación presentamos las que consideramos las preguntas más frecuentes que las personas no especialistas en cuestiones fiscales se hacen respecto al tema.

1. Como me registro y ante que dependencia de gobierno, si percibo ingresos por salarios, servicios personales y asimilados a salarios?

Primero ante la Secretaría de Hacienda y Crédito público, con el formato R-1 y sus anexos 3 y 4 y en donde se deberá marcar los recuadros correspondientes a los ingresos que percibe. Después y una vez obtenida la cédula de identificación fiscal se deberá tramitar ante la Recaudación de Rentas del Estado su alta de registro mediante la forma Aviso al registro estatal de causantes.

2. Si obtengo ingresos asimilados a salarios soy sujeto de la Ley del IVA?

No, de acuerdo al Penúltimo párrafo del Artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se es sujeto de éste impuesto, es decir no es que esté exento sino que ni siquiera, éstos ingresos forman parte de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3. Quién paga servicios asimilados a salarios, que obligaciones fiscales tienen?

Las mismas que tuviere para sus empleados y que son las establecidas en el Artículo 118 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir: Efectuar retenciones de impuesto conforme a el Artículo 113 de la Ley, calcular su impuesto anual, en su caso, proporcionar constancias de las retenciones efectuadas en el año de calendario, presentar declaración informativa de información a las personas que haya pagado dichos ingresos e inscribirlos en el Registro Federal de Contribuyentes.

4. Quién paga servicios asimilados a salarios debe presentar declaración anual por la persona que recibió dichos pagos?

Sí y siempre y cuando no éste en los supuestos del Artículo 113 fracción III y en donde se detalla en que casos el contribuyente, es decir, quien percibe el ingreso deberá presentar su declaración anual.

5. Quién paga servicios asimilados a salarios le debe retener el impuesto en los mismos términos que a sus empleados?

No, ya que los ingresos por asimilados no tienen restricción en el subsidio a aplicar, es decir, al no ser trabajadores el subsidio acreditable aplicable es al 100%, caso contrario a los empleados de quien paga el servicio y en donde se determina una proporción de subsidio acreditable conforme a el segundo párrafo después de la tarifa del Artículo 114 y en donde se señala que la proporción se calculará para todos los trabajadores y en éste caso si bien los ingresos se asimilan a salarios, quien percibe el ingreso, como ya lo hemos establecido en otros capítulos, no es trabajador.

6. Quien percibe ingresos por asimilados, tiene derecho a recibir crédito al salario por dicho ingresos?

Definitivamente no, como lo señala el Artículo 115 y en donde se precisa que solo los contribuyentes de los mencionados en el primer párrafo o la fracción I del Artículo 110 y que son los casos de quienes presten servicios personales subordinados y las

remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios.

7. Tiene derecho el contribuyente que asimile sus ingresos a salarios, de deducir las erogaciones estrictamente indispensables que haya realizado para obtener los citados ingresos?

No, por la analogía del capítulo I del Título IV y que marca que por los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado no se tiene previsto ninguna deducción y en éste caso al tomar la opción de asimilar sus ingresos a salarios, también, por consecuencia no podrá deducir ninguna erogación que haya realizado para obtener dichos ingresos.

8. Puede un contribuyente que asimile sus ingresos a salarios tener derecho a deducciones personales, para efectos del cálculo de impuesto anual?

Sí, siempre y cuando tome la opción de calcular su impuesto anual por su cuenta, esto conforme al último párrafo del Artículo 116 inciso c, comunicando por escrito al prestatario.

9. Cómo debe ser el mencionado escrito para comunicar al prestatario que se abstenga de calcular su impuesto anual, y mencionado en el párrafo anterior?

No existe dentro del texto de la Ley y de Resolución Miscelánea 2004, formato específico para cumplir con ésta disposición, salvo que se consulte en la página electrónica del SAT, la cual es www.sat.gob.mx y en donde se presenta un escrito-guía para la presentación del mencionado escrito.

10. Cuando se obtienen ingresos por asimilados a salarios, como deben expedirse los comprobantes que amparen dichos ingresos?

En mi opinión y conforme a la regla 2.4.5. fracción IV, de Resolución Miscelánea Fiscal 2004 los comprobantes que se expidan no solo **no deberán expedirse** por establecimientos autorizados sino que además no deben cumplir con los requisitos de la regla 2.4.7. de la mencionada Resolución y en donde se señala que se deberá incluir en la impresión de comprobantes, la cédula de identificación Fiscal, los datos del impresor y fecha de impresión, entre otros.

Por lo tanto sólo se deberán cumplir con los requisitos del Código Fiscal de la Federación, Artículo 29 y 29A , que entre los datos que sean impresos, como son entre otros el nombre, denominación o razón social, el numero de folio, Registro Federal de Contribuyentes, entre otros , se cumple dicho precepto al expedir dicho documento y con los datos impresos en máquina de escribir o computadora, ya que por impreso se entiende como: *Escrito, signo o estampa reproducido por la imprenta o por otro medio mecánico.* (El pequeño Larrousse diccionario;2004:550)

En conclusión, la expedición del comprobante por asimilados a salarios puede ser un simple recibo emitido por el prestador del servicio y siempre y cuando los requisitos del Artículo 29 y 29 y que deban ser impresos se efectúe por medio mecánico.

11. Que pasa cuando la persona percibe ingresos por salarios de dos o más empleadores, con respecto el cálculo del subsidio acreditable?

Deberán calcular el subsidio acreditable conforme a una proporción; se divide la suma de los monto acreditable entre las sumas de los monto acreditables y no acreditables respectoa dichos ingresos, el cociente que resulte será la proporción del subsidio acreditable, esto conforme a la regla 3.20.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2004.

4.3 Hechos posteriores

A continuación se describen los principales cambios que hubo en materia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio de 2005 y que afecta en la información de ésta investigación, por lo que compete a los ingresos por salarios, servicios profesionales y

asimilados a salarios, aún y cuando algunos de esos cambios tendrán como inicio de vigencia hasta el ejercicio del año 2006.

SALARIOS

Se asimila a salarios la adquisición por los trabajadores de acciones o títulos valor

Se incluye como concepto que se asimila a salarios, los ingresos obtenidos por los trabajadores cuando ejerzan su derecho que les otorgue el patrón de adquirir acciones o títulos valor sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado. (Artículo 110 fracción VII LISR).

Deducción del impuesto local a los ingresos por salarios

Para efectos de calcular el Impuesto Sobre la Renta de los trabajadores, se podrá deducir de los ingresos brutos el impuesto local que, en su caso, se hubiera retenido en el mes. (Artículo 113 LISR).

Constancias de retenciones a empleados por salarios

Dentro de la obligación de proporcionar constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas a las personas que presten servicios como asalariados, se incluye el concepto de monto del impuesto local a los ingresos por salarios que les hubieran deducido en el año de calendario de que se trate. (Artículo 118 fracción III LISR).

ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

Deducciones autorizadas

Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o por servicios profesionales podrán deducir los pagos efectuados por el impuesto local correspondiente a dichos ingresos (Artículo 123 fracción VII LISR).

Deducción opcional de gastos menores

Los contribuyentes del Régimen de actividades empresariales y profesionales podrán optar por deducir una cantidad equivalente a 8% de la utilidad que resulte de restar, de la totalidad de los ingresos, las deducciones autorizadas, sin que exceda de \$ 25,000.00, en substitución de la deducción de los gastos menores que señala el Reglamento de ISR (Artículo 123 fracción VII LISR).

Deducción de la PTU

Con el fin de homologar las deducciones de las personas físicas con de las personas morales, se permite deducir el importe de la participación de utilidades de los trabajadores, pagada en el ejercicio. (Artículo 127 y 130 de LISR).

DISPOSICIONES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE ENTRAN EN VIGOR EN 2006

SALARIOS

Simplificación del cálculo del impuesto

Con ésta nueva tarifa se simplifica en gran medida el cálculo del impuesto, y con ello cualquier trabajador, profesionista o empresario puede calcular de manera cierta la cantidad de que debe pagar.

Está estructurada con sólo dos tramos: de \$0.01 a \$208,333.33, que pagará el 25% y de \$208,333.34 en adelante, una tasa de 29%, lo que permite una mayor simplificación.

Se establece como salario bruto la totalidad de los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado y los que esta Ley asimila a dichos ingresos, y demás prestaciones que deriven de una relación laboral (Artículo 113 LISR).

Se elimina el complejo cálculo del subsidio y del crédito al salario

Se eliminan las tablas de subsidio y de crédito al salario, lo cual no implica que se vean afectados los contribuyentes de menores ingresos ni que el impuesto aumente por el hecho de eliminar el subsidio, ya que el beneficio se incluye al reducirse las tasas del impuesto (Artículo 226 LISR).

Subsidio para el empleo

Los contribuyentes que perciban ingresos por salarios gozarán de un subsidio para el empleo, consistente en una cantidad líquida que el empleador deberá entregarles mensualmente conforme a una tarifa, pudiendo acreditar las cantidades que les entregue contra el Impuesto Sobre la Renta a su cargo o del retenido a terceros, inclusive cuando dicho impuesto debe enterarse a las entidades federativas. (Artículo quinto transitorio LISR).

Subsidio para nivelación del ingreso

Los empleadores que durante el mes de Diciembre de 2005 hubieran pagado remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, gozarán de un subsidio mensual por aquellos trabajadores que hubieran trabajado con ellos al 31 de Diciembre de 2005, siempre que cumplan con los requisitos de Ley (Artículo sexto transitorio LISR).

Presentación de declaraciones informativas

Para efectos de que las autoridades fiscales puedan llevar el control de las cantidades que entreguen a sus trabajadores por el subsidio al empleo y nivelación de ingresos, se establece la obligación de presentar las declaraciones informativas correspondientes (Artículo 118 LISR)

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES:

PRIMERA. En nuestro país las personas físicas pueden percibir ingresos por salarios, por servicios profesionales e inclusive ingresos por honorarios asimilados a salarios, de manera conjunta.

SEGUNDA. Los citados ingresos, están regulados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, inclusive los dos primeros ingresos, salarios y servicios profesionales, se encuentran definidos en las leyes laborales y civiles; caso contrario a los ingresos asimilados a salarios que no tienen una definición propia en ley alguna.

TERCERA. De acuerdo con las leyes de seguridad social en nuestro país, no se reconocen la independencia del concepto de honorarios asimilados a salarios, que tiene un tratamiento especial para efectos del Impuesto Sobre la Renta y consecuentemente buscan en considerar este ingreso sujeto a las regulaciones de las leyes de seguridad social.

CUARTA. La diferencia entre asalariado y servicios asimilables a salarios radica en la subordinación de la persona, este elemento es fundamental para distinguir si una persona presta servicios independientes o no.

QUINTA. El término subordinación no se describe en ninguna Ley en nuestro país, ni siquiera en la Ley Federal del Trabajo, sin embargo y de acuerdo al análisis de la citada Ley si se está sujeto a un horario de trabajo, bajo la dirección de mando de otra persona, esto será suficiente para declarar que hay subordinación en una relación de trabajo.

SEXTA. Las actividades laborales que por su naturaleza propia, están sujetas a un mando dentro de un ente económico, aún y cuando el que presta servicios personales, opta para

efectos del Impuesto Sobre la Renta, como asimilados a salarios, debe estar sujeto al régimen del IMSS.

SEPTIMA. La persona física puede, ante un mismo ente económico, prestar servicios personales independientes y formalizar una relación de trabajo, siempre y cuando, que las dos actividades a desarrollar sean completamente independientes una de la otra y desde luego que sean actividades diferentes.

RECOMENDACIONES:

PRIMERA. La Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe establecer, no sólo en que tipo de actividades se puede tomar la opción, de asimilar los ingresos por servicios independientes a salarios, sino también establecer los requisitos adicionales que se deben cumplir para tomar esta opción ; entre estos se deben mencionar que: Exista un contrato de tipo civil, no exista subordinación, sean actividades que previamente la Ley Federal de Trabajo y las leyes de Seguridad Social, hayan acordado aceptar.

SEGUNDA. La ley Federal de Trabajo deberá establecer que actividades pueden ser sujetas de la opción, que para efectos de impuestos, establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

TERCERA. Ligado con las dos primeras recomendaciones, las leyes de seguridad social deben establecer claramente que actividades serán aceptadas para la opción establecida en Impuesto Sobre la Renta. No se debe dejar en el aire o poco claro estos criterios y por el contrario deberán estar unificados en las diversas leyes, que los regulan; como son Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley Federal de Trabajo y leyes de Seguridad Social.

CUARTA. Verificar adicionalmente, que se cumpla en materia de la Ley Reglamentaria del Ejercicio Profesional, cualquier cambio establecido en las tres primeras recomendaciones.

FUENTES DE CONSULTA

BIBLIOGRÁFICAS:

- Barrón Morales Alejandro. Estudio práctico del ISR de las personas físicas. Ediciones fiscales ISEF. Primera edición. México.2004.
- Bermúdez Cisneros Miguel. Derecho del trabajo. Oxford University Press México. Primera edición. México. 2000.
- Campero Fol Pérez Chávez. Sujetos de afiliación al IMSS e INFONAVIT casos especiales. Tax editores unidos. Primera edición. México .2001.
- Ediciones Larousse ,diccionario. Primera edición. México. 2002.
- Hernández Salcedo Ricardo. Guía Básica de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta. Instituto para el desarrollo técnico de la haciendas públicas. Primera edición. México. 2003.
- Ibáñez Brambila Berenice. Manual para la elaboración de tesis.Editorial Trillas. Segunda edición. México. 2002.
- Kohler. Erick L. Diccionario para contadores. Editorial Limusa Noriega.6ta edición.2002
- Real Academia Española. Diccionario. 94ª edición. España. 2001
- Trueba Urbina Alberto y Jorge. Ley Federal del Trabajo comentada. Editorial Porrúa. 83ª edición. 2002

NORMATIVIDAD:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo V.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley Federal del Trabajo.
- Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social.
- Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal.
- Resolución miscelánea fiscal para el ejercicio fiscal 2004

