

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN**

**TRATAMIENTO FISCAL DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS
TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS PERSONAS
MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL PARA EFECTOS DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN CONTADURÍA

P R E S E N T A:

LAURA ANGÉLICA DÍAZ JIMÉNEZ

**ASESOR: L.C. ARTURO MORENO RIVERA
CUAUTITLÁN IZCALLI, ESTADO DE MEXICO
2016**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
UNIDAD DE ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXÁMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLÁN
ASUNTO: VOTO APROBATORIO

M. en C. JORGE ALFREDO CUÉLLAR ORDAZ
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLÁN
PRESENTE

ATN: M. en A. ISMAEL HERNÁNDEZ MAURICIO
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la Facultad de Estudios
Superiores Cuautitlán.
DEPARTAMENTO DE EXÁMENES PROFESIONALES

Con base en el Reglamento General de Exámenes, y la Dirección de la Facultad, nos permitimos comunicar a usted que revisamos **La Tesis:**

"TRATAMIENTO FISCAL DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS PERSONAS MORALES DEL REGIMEN GENERAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"

Que presenta la pasante: **LAURA ANGELICA DÍAZ JIMÉNEZ**

Con número de cuenta: **30523614-0** para obtener el Título de: **Licenciada en Contaduría**

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el **EXAMEN PROFESIONAL** correspondiente, otorgamos nuestro **VOTO APROBATORIO**.

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 27 de noviembre de 2015.

PROFESORES QUE INTEGRAN EL JURADO

	NOMBRE	FIRMA
PRESIDENTE	M.C.E. Blanca Jimenez y Jimenez	
VOCAL	M.A. Benito Rivera Rodriguez	
SECRETARIO	L.C. Arturo Moreno Rivera	
1er SUPLENTE	M.A. Teresita Hernández Martínez	
2do SUPLENTE	L.C. Alejandro Bautista Cruz	

NOTA: Los sinodales suplentes están obligados a presentarse el día y hora del Examen Profesional (art. 127).

En caso de que algún miembro del jurado no pueda asistir al examen profesional deberá dar aviso por anticipado al departamento.

(Art 127 REP)

HHA/Vc

Dedicatorias

UNAM

Por haberme permitido tener acceso a una educación de calidad y por haberme apoyado económicamente para la culminación de mis estudios.

FES Cuautitlán

Por haberme brindado todas las herramientas a lo largo de la carrera y nutrir el aprendizaje no solo en el ámbito académico sino con actividades diversas, tales como cultura, deporte, etc.

Abuelos

Por brindarme el apoyo incondicional por el cariño, paciencia y cuidados, aunque fue difícil separarme de ustedes para poder cumplir mis objetivos, todo valió la pena.

Familia

Por apoyarme siempre, aunque en algún momento estuvimos lejos, sabía que estaban ustedes detrás con el afecto y ayuda en todo momento.

A las personas que me apoyaron y ayudaron para que este trabajo pudiera realizarse, así como los que estuvieron a mi lado mientras estudiaba la carrera y fueron de gran apoyo para que la pudiera culminar.

Profesores

Por el ejemplo que me brindaron y el apoyo incondicional en mi formación.

“La tierra es de quien la trabaja”

Emiliano Zapata

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	8
1. PRINCIPIOS GENERALES	11
1.1. Antecedentes históricos y constitucionales.....	11
1.1.1. El “partido” y los conflictos mineros.....	11
1.1.2. El planteamiento de la participación de las utilidades en el congreso constituyente de 1856-1857	12
1.1.3. Antonio Sarabia y los antecedentes de la fracción VI del artículo 123 constitucional	13
1.1.4. El congreso constituyente de 1916-1917 y la participación de las utilidades.....	14
1.1.5. Decreto de 1962 y las principales reformas.....	16
1.2. Antecedentes de la Ley Federal de Trabajo.....	17
1.3. Antecedentes del porcentaje para el reparto de utilidades	20
1.4. Conceptos y Definiciones	22
1.4.1. Concepto de utilidad	22
1.4.2. Definición de Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas	23
1.5. Objetivos.....	24
1.6. Fundamento legal.....	25
1.7. Personas con derecho a recibir.....	26
1.8. Sujetos obligados y exentos de repartir PTU.....	28
1.9. De los Trabajadores	31
1.9.1. Personas excluidas del reparto de utilidades.....	31
1.9.2. Beneficiarios del trabajador fallecido	31
1.10. Multas por no pagar PTU.....	32
2. Época y plazo de pago	33
2.1. Plazos legales para efectos del reparto.....	33
2.1.1. Personas Morales	33
2.1.2. Personas Físicas	34
2.1.3. Declaraciones complementarias.....	35
2.2. Cantidades recibidas por concepto de utilidades	35

2.3. Disminuciones permitidas en el reparto de utilidades	36
2.4. Plazos legales para efectos de la PTU.....	36
3. Comisión mixta de participación de utilidades.....	38
3.1. Integración, función y facultades.....	38
3.2. Información que el patrón debe entregar a la comisión.....	40
3.3. Inconformidades de los trabajadores con el proyecto individual de utilidades	40
3.4. Escrito de objeciones	41
4. Determinación de la PTU para los trabajadores	42
4.1. Fundamento legal.....	42
4.2. Cálculo de las cantidades a repartir	43
4.3. Cálculo del Impuesto sobre la renta por PTU.....	45
4.3.1. Retención conforme al artículo 96 de LISR	45
4.3.2. Retención conforme al 174 del RLISR.....	46
4.3.3. Comparación.....	47
4.4. Límite de las cantidades a repartir	48
5. Cálculo de la renta gravable.....	50
5.1. La renta gravable en el tiempo.....	50
5.2. Reforma fiscal 2014.....	56
5.3. Personas Morales	57
5.3.1. Título II Régimen General.....	57
5.3.2. Título III Personas Morales sin Fines de lucro	65
6. Declaración anual y dictamen fiscal	69
6.1. Antecedentes de la PTU en la determinación del resultado en el ejercicio	69
6.2. La PTU en el cálculo del impuesto anual en el ejercicio	73
6.3. Declaración anual	75
6.4. Dictamen Fiscal	78
6.5. Declaración informativa sobre situación fiscal.....	83
6.6. Declaración anual para el trabajador.....	88

7.	Casos especiales.....	90
7.1.	Fusión	90
7.2.	Escisión.....	95
7.3.	Liquidación	99
8.	Estímulo fiscal. Disminución de la PTU en los pagos provisionales.....	102
8.1.	Fundamento legal.....	102
8.2.	Consideraciones legales.....	104
8.3.	Determinación.....	106
8.4.	Efecto en el coeficiente de utilidad.....	107
9.	Análisis respecto a criterios de la PTU en ISR.....	108
9.1.	Tratamiento en el Ajuste Anual por Inflación	108
9.2.	UFIN	110
9.2.1.	Antecedentes del papel de la PTU en la determinación de la UFIN.....	110
9.2.2.	Disminución de la PTU en la UFIN (Utilidad Fiscal Neta).....	112
9.3.	Efecto de la PTU en el inventario acumulable.....	114
10.	Unidad económica vs outsourcing.....	116
10.1.	Servicios administrativos prestados por partes relacionadas	116
10.2.	Empresa-Unidad económica efectos laborales y fiscales	117
11.	Instituto Mexicano del Seguro Social.....	121
11.1.	La PTU, el salario base de cotización (SBC) y la reforma en materia de seguridad social.....	121
11.2.	Anticipo de PTU, ¿Se considera integrante del SBC?.....	122
12.	Efecto del Impuesto sobre Nóminas en la PTU	123
13.	Reforma Energética	125
13.1.	Implicaciones para la PTU.....	126
	CONCLUSIÓN.....	130
	GLOSARIO	132
	BIBLIOGRAFIA	133
	ANEXO I.....	134

ACTA DE INSTALACION E INTEGRACION DE LA COMISION MIXTA DE PARTICIPACION DE UTILIDADES DE LA EMPRESA.....	134
ANEXO II.....	140
Resumen determinación de la PTU para personas físicas de conformidad con el Título IV de LISR	140
ANEXO III	144
Caso práctico. Conciliación contable Fiscal	144
ANEXO IV	147
Caso práctico. Determinación de las cantidades a repartir	147

INTRODUCCIÓN

La participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) es un instrumento que el estado incluyó como derecho constitucional cuyos principales fines fueron establecer una repartición de la riqueza y la justicia social, ya que, si bien es cierto que los patrones proveen de capital a una entidad económica, también lo es que el capital por sí mismo no podría generar utilidades sin la participación de los trabajadores.

Adicionalmente, dicha participación es un mecanismo que estimula la productividad, toda vez que, la repartición es percibida como una retribución por el esfuerzo que el trabajador realiza en el periodo de estancia en la empresa, ya que se siente incluyente de ella.

La obligación del reparto de utilidades actualmente se encuentra establecida en la fracción IX, apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), dicha obligación fue incorporada por el congreso constituyente en 1917, cuya obligación se asentó en la fracción VI del artículo 123 de la constitución de aquél año, que a la letra señalaba lo siguiente:

“[...]

VI.- El salario mínimo que deberá disfrutar el trabajador será el que se considere suficiente, atendiendo las condiciones de cada región, para satisfacer las necesidades normales de la vida del obrero, su educación y sus placeres honestos, considerándolo como jefe de familia. En toda empresa agrícola, comercial, fabril o minera, **los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades**, que será regulada como indica la fracción IX.

[...]”

(Énfasis añadido)

La disposición citada anteriormente, ha sufrido diversas modificaciones, entre las que destacan la de 1962, la cual establece lo siguiente:

“[...]

IX.-“Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada de Gobierno, fijará el porcentaje de utilidades de las empresas, regulada de conformidad con las siguientes normas:

[...]

e).-Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tornará 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;

[...]

(Énfasis añadido)

De acuerdo con lo anterior, el legislador estableció que la forma más razonable para determinar el importe de la utilidad repartible a los trabajadores estaría en función a la renta gravable que se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), sin embargo, a lo largo de los años dicha ley ha tenido diversas modificaciones para determinar la renta gravable y la mecánica de determinación de la base gravable para la PTU.

La PTU es una retribución económica para el trabajador y el método que se deberá emplear para determinar el importe a repartir se encuentra establecido en la Ley Federal del Trabajo (LFT), cuya determinación se presentará a los largo de este trabajo.

Por otro lado, por decreto presidencial se emitió un estímulo fiscal para las personas morales que tributen en el régimen general y que determinen base para PTU, el cual consiste en disminuir a la utilidad fiscal estimada para los pagos provisionales la PTU pagada, sin embargo, derivado de la mecánica de cálculo se desprenden diversas incertidumbres las cuales se analizaran en el presente trabajo.

Para efectos del correcto tratamiento fiscal para la PTU, se desencadenan diversos cuestionamientos con respecto al tratamiento que se le debe dar para la determinación del ajuste anual por inflación, el cálculo de la UFIN y la correcta inclusión del inventario acumulable para efectos de la base gravable de la PTU.

Por lo anterior, este trabajo de investigación tiene por objetivo brindar al interesado un claro entendimiento práctico de los preceptos legales que le son aplicables a la PTU en materia del impuesto sobre la renta y otros ordenamientos.

1. PRINCIPIOS GENERALES

1.1. Antecedentes históricos y constitucionales

1.1.1. El “partido” y los conflictos mineros

El primer antecedente registrado del reparto de utilidades surge en el siglo XVI en el ámbito minero, en dicho periodo la condición de los trabajadores tenía un nivel bajo, aún y cuando para esa época la explotación minera logró un auge constante, hasta alcanzar un desarrollo de primera importancia, por lo que dio origen a múltiples conflictos en la industria. Dichos conflictos tuvieron un fuerte impacto económico y fue de tal grado que el 30 de julio de 1571, se dio mandamiento para que los diputados que se eligieren para dichas minas, sea uno el minero y el otro vecino que no las tenga, y éstos no reparten ninguna cosa sino fuera en presencia de dicho Alcalde Mayor y con su licencia.¹

Posteriormente en el siglo XVIII derivado de los salarios miserables y la sobreexplotación minera, provocaron diversos conflictos en ese sector, entre los que destacan el de San Pedro en San Luis Potosí, quienes invadieron la capital de la provincia, con el propósito de reclamar la justicia que se les había negado.

En la época de la colonia el trabajador minero no se satisfacía con ganar únicamente un salario, sino que exigía dividir con el dueño el mineral sacado de la madre tierra, que iba de la sexta a la mitad y dentro del término de su jornada diaria laboral.

De esta forma se implantó el sistema “partido” del cual no se tienen antecedentes de la fecha en la que se estableció, que era una especie de participación de los frutos o participación en la mina.

Más tarde Pedro Romero de Terreros² trató de suprimirlo, sin embargo, estalló la indignación popular e incluso su vida corrió peligro.

Tal situación detonó diversos movimientos de rebeldía, motivo por el cual en 1783 el rey de España dictó el 22 de mayo las “Ordenanzas de Aranjuez”, cuya ley I del título V, estableció que, “Las minas son propiedad de mi Real Corona, así por su naturaleza y origen como por su reunión en la Ley 4ª, título 13, libro 6º de la nueva Recopilación”.

El conflicto se resolvió mediante un aumento de salarios a los trabajadores y la supresión del partido. Conforme a lo anterior, se infiere que la época colonial ya se tenía conocimiento del reparto de utilidades y los trabajadores lo exigían.

¹ De acuerdo con el Boletín del Archivo General de la Nación, México, Tomo VII.

² Primer conde de Regla, es un destacado ejemplo del empresario novohispano durante el auge del siglo XVIII. Manuel Castillo & Mervyn F. Lang. “Grandes Figuras de la Minería y Metalúrgica Virreinal”, Servicios de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, España, 2006.

1.1.2. El planteamiento de la participación de las utilidades en el congreso constituyente de 1856-1857

El primero en su época en pronunciarse a favor de los trabajadores jornaleros fue Ignacio Ramírez “El Nigromante”, ya que en la sesión del 7 de julio de 1856, al discutirse el proyecto de Constitución, cuya consideración se inicia el día 4 de julio de dicho año y se aprueba (93 votos contra 5) el 8 del mismo mes, en el que Ramírez impugna dicho proyecto y hace ver que la transformación de los elementos naturales en riqueza económica se logra gracias a la inventiva de “un número reducido de sabios y a millones de jornaleros”, de donde dedujo que “el verdadero problema social” consiste en “emancipar a los jornaleros de los capitalistas”, para lo cual propone una solución que a él le parece sencilla: “convertir el capital en trabajo”, lo que asegurará al obrero el derecho a “dividir proporcionalmente las ganancias con todo empresario”³, cuyas palabras citaremos a continuación:

“El más grave de los cargos que hago a la Comisión es de haber conservado la servidumbre de los jornaleros. El jornalero es un hombre que a fuerza de penosos y continuos trabajos arranca de la tierra, ya la espiga que alimenta, ya la seda y el oro que engalanan a los pueblos; en su mano creadora, el rudo instrumento se convierte en máquina, y la informe piedra en magníficos palacios; las invenciones prodigiosas de la industria se deben a un reducido número de sabios y a millones de jornaleros; donde quiera que exista un valor, allí se encuentra la efigie soberana del trabajo...

Así es que, el grande, el verdadero problema social, es emancipar a los jornaleros de los capitalistas; la resolución es muy sencilla, y se reduce en convertir en capital el trabajo. Esta operación, exigía imperiosamente por la justicia, asegurará al jornalero no solamente el salario que conviene a su subsistencia sino un derecho a dividir proporcionalmente las ganancias con todo empresario. La escuela económica tiene razón al proclamar que el capital en numerario debe producir un rédito, como el capital en efectos mercantiles y en bienes raíces; los economistas completarán su obra adelantándose a las aspiraciones del socialismo, el día que concedan los derechos incuestionables a un rédito al capital del trabajo.”⁴

Pese a lo anterior, la idea de incluir en los preceptos constitucionales la participación de los trabajadores en las utilidades no tuvo éxito en esa época, no obstante, Ramírez no cesó, ya que en un discurso pronunciado en el Liceo Hidalgo en 1875, señaló:

“Pero el hombre no ha aumentado su fuerza personal, tanto en su intensidad como en la forma ingeniosa de sus aplicaciones, sino como cuando con el auxilio de la ciencia han podido esclavizar la luz, la electricidad, el calórico y las fuerzas que hace poco se llamaban cuerpos imponderables.

³ Alfonso Alvarez Friscione, La Participación de utilidades, Porrúa, México, 1988, página 203.

⁴ Zarco, F. Historia del Congreso Constituyente de 1856.

Si ésta conquista sobre la naturaleza es un fondo común, ¿Cómo es posible que solo unos cuantos hombres se repartan directamente sus beneficios?

Si hoy la esclavitud no es una institución social. ¿Por qué un hombre con sólo llamarse capitalista, se aprovecha de las fuerzas naturales disciplinadas por el arte y por la ciencia, y además, conserva todavía siervos bajo la denominación de salarios? ¿Por qué en una compañía un solo socio tiene el privilegio de tazar los repartos?”⁵

Asimismo, de nueva cuenta no tuvo un resultado favorable, ya que las ideas del Nigromante fueron adelantadas y proféticas, supo manifestar que únicamente convirtiendo el trabajo en capital, a través de reparto de utilidades, podría preservarse la dignidad de los trabajadores.

En dicho periodo, se señaló en su artículo 5 de la constitución de 1857 lo siguiente:

“Artículo 5. Nadie puede ser obligado á prestar trabajos personales, sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento. La Ley no puede autorizar ningún contrato que tenga por objeto la pérdida ó el irrevocable sacrificio de la libertad del hombre, ya sea por causa de trabajo, de educación ó de voto religioso. Tampoco puede autorizar convenios en que el hombre pacte su proscripción ó destierro.”

Al respecto, en ese periodo no se expresó en la constitución el reparto de utilidades, sin embargo, ya se tenían indicios que al realizar el trabajo se tenía que retribuir justamente el esfuerzo realizado.

1.1.3. Antonio Sarabia y los antecedentes de la fracción VI del artículo 123 constitucional

Antonio Sarabia a finales de 1914 propuso un proyecto llamado “Problema Agrario y emancipación del peón/proletarios mexicanos” (Tipografía y litografía de Müller Hnos., 1914), en el cual proponía promulgar una Ley reglamentaria al artículo 5 constitucional de 1857, conforme a lo siguiente:

“(…)

2º En los negocios o empresas a que se refiere el párrafo anterior⁶, hágase o no constar por escrito, queda perfectamente establecido por la Ley que la mitad o sea el cincuenta por ciento de las utilidades que produzcan, permanecerán o se dividirán anualmente entre los empleados y trabajadores, sea cual sea su categoría, en proporción a sus sueldos o salarios y al número de días que hayan trabajado o prestado sus servicios.

⁵ Ignacio Ramírez, El Nigromante, citado en Francisco Monterde, Ignacio Ramírez, El Nigromante. Selecciones, Del Departamento del Distrito Federal, México, 1975, p. 35 (Colección Metropolitana).

⁶ En el párrafo anterior como artículo primero señala que las empresas que tengan un capital mayor de mil pesos ya sean las haciendas, ranchos, minas, etc., deberán constar por escrito las condiciones de trabajo.

(...)

4° Los ayuntamientos, en todo país, tendrán el derecho y deber de intervenir en todas las cuestiones relativas al pago de salarios y reparto de utilidades que produzcan los negocios expresados que estén ubicados en su jurisdicción: debiendo decir las dichas cuestiones administrativas y sin recurso alguno.

(...)”

Lo anterior, si bien no fue incorporado a los preceptos constitucionales de esa época, forman parte del antecedente de la fracción IV del artículo 123 constitucional de 1917 y las autoridades competentes que habrán de aplicar las normas legales acogidas por la fracción IX del artículo 123.

1.1.4. El congreso constituyente de 1916-1917 y la participación de las utilidades

En el año de 1916 la situación política y económica del país había cambiado fuertemente en relación con la que se vivía en 1857, ya que uno de los acontecimientos históricos más importantes, es sin duda el inicio de la revolución mexicana el 20 de noviembre de 1910 y la cual se dice que culminó con la proclamación de la constitución mexicana en 1917.

En este sentido, en las sesiones celebradas el 5, 12, 16, 17 y 18 de diciembre de 1916 se discutió pródigamente el proyecto del artículo 5 constitucional citado en el subtema 1.1.3. y a través del forcejeo que se desató entre dos grupos cuyas ideas y aspiraciones tal vez coincidían, sin que ellos lo percibieran, nace el artículo 123 y dentro de él la participación obligatoria de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

A continuación citaremos algunas palabras de algunos diputados que se pronunciaron en dichas sesiones:

El constituyente obrero de apellido Cano al discutirse el artículo 123 fracción XVIII, comentó:

“Después de las tormentosas discusiones que tuvo el artículo 5° la primera vez, parece que algo se consiguió, puesto que aquí, en este proyecto de trabajo, se nos hacen algunas concesiones; unas efectivamente, son una novedad, como la partición en las utilidades que tendrá el obrero en las negociaciones en donde trabaja...”

José Nativitas manifestó:

“¿Qué es la justa compensación del trabajo? El autor Karl Marx, en su monumental obra El Capital, examina el fenómeno económico perfectamente clara y perfectamente científica... El capitalista le da una cantidad muy pequeña al trabajador, de manera que el trabajador recibe, como es la parte débil, la parte menor, la más insignificante.”

El 18 de diciembre de 1916 la asamblea concluyó en que no se eliminara el artículo 5 constitucional, mientras no se presentara un proyecto de un capítulo especial para las cuestiones de trabajo, lo que se hizo con el nombre de “Título sexto del trabajo y de la previsión social, en la sesión del 13 de enero de 1917.

El proyecto se modificó y en la sesión del 23 de enero de 1917, fue presentado nuevamente con adiciones y modificaciones, por la comisión integrada por los diputados Francisco Múgica, Enrique Colunga, Alberto Román y Luis G. Monzón, se concluyó:

“Creemos equitativo que los trabajadores tengan una participación de las utilidades de toda empresa en que presten sus servicios. A primera vista parecerá ésta una concesión exagerada e ruinosa para los empresarios; pero estudiándola con detenimiento, se tendrá que convenir que es provechosa para ambas partes. El trabajador desempeñará sus labores con más eficacia, teniendo un interés personal en la prosperidad de la empresa; el capitalista podrá disminuir el rigor de la vigilancia y desaparecerán los conflictos entre uno y otro con motivo de la cuantía del salario.”⁷

Como se propone, esta comisión describe los beneficios del trabajador y el empresario, toda vez que ambas partes recibirían un beneficio por tal disposición, ya que el trabajador desempeñaría sus actividades con mayor entusiasmo y el empleador disminuirá la exhausta vigilancia de los trabajadores y la disminución de los conflictos entre uno y otro.

En la sesión del 23 de enero de 1917 se presentó, discutió y aprobó el dictamen del artículo 123 constitucional en el que se incluye el reparto de utilidades y el 5 de febrero de 1917 se emite la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que Reforma a la constitución de 1857.

En la nueva constitución de 1917, el derecho a la repartición se estableció en la fracción VI del artículo 123 de la CPEUM de 1917, que a la letra señala:

“(…)

VI.- El salario mínimo que deberá disfrutar el trabajador será el que se considere suficiente, atendiendo las condiciones de cada región, para satisfacer las necesidades normales de la vida del obrero, su educación y sus placeres honestos, considerándolo como jefe de familia. En toda empresa agrícola, comercial, fabril o minera, **los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades**, que será regulada como indica la fracción IX.

(…)”

(Énfasis añadido)

⁷ Diario de los debates del congreso constituyente de 1916 y 1917.

En este sentido la fracción IX de dicho artículo estableció que para fijar la participación de utilidades se haría a través de comisiones especiales que se formarían en cada Municipio, subordinadas a una junta central de conciliación que se establecería en cada Estado, sin embargo, por diversas circunstancias, las comisiones no se constituyeron y la participación de los trabajadores no fue fijada, por lo que el derecho que tenían los trabajadores no fue ejercido.

1.1.5. Decreto de 1962 y las principales reformas

A partir del decreto promulgado por el presidente Adolfo López Mateos publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 21 de noviembre de 1962, se reforman las fracciones II, III, VI, IX, XXI, XXII, y XXXI, inciso "A" del Artículo 123 de la CPEUM, en el que se dan a conocer las condiciones para entregar legalmente un reparto de PTU, las cuales indican la forma y los porcentajes para los trabajadores que participan y que tienen derecho en éste proceso, eliminando el sistema local e incorporando el sistema de determinación federal, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 123.

(...)

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

a).-Una Comisión Nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patronos y del Gobierno, fijará el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores;

b).-La Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional. Tomará asimismo en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del País, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales;

c).-La misma Comisión podrá revisar el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que los justifiquen.

d).-La Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años, a los trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones particulares;

e).-**Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tornará 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;

f).-El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas”.

(...)”

(Énfasis añadido)

De acuerdo con lo anterior, se forman dos de los principales fundamentos legales que hasta nuestros días se establecen, los cuales son:

- Se fijara el porcentaje de utilidades a través de una comisión mixta tripartita, la cual estará integrada con representantes de los trabajadores, los patrones y Gobierno.
- El monto de las utilidades a repartir será la base de la renta gravable de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En relación con los antecedentes del porcentaje para el reparto de utilidades, se estudiará en los temas posteriores, así como la base gravable para PTU que ha sido tema de controversia a los largo de los años.

1.2. Antecedentes de la Ley Federal de Trabajo

El 28 de agosto de 1931 en el DOF fue publicada la primera Ley Federal de Trabajo (“LFT”), la cual se conformó de 685 artículos, agrupados en 11 títulos, 14 transitorios y 685 artículos. Dicha Ley derogó cualquier disposición aplicable en materia laboral, sin embargo, no incluyó precepto legal alguno respecto al reparto de utilidades.

En éste sentido, en el año de 1970 se reformó la LFT bajo la presidencia de Gustavo Díaz Ordaz, en la cual se fortaleció el tripartidismo de las comisiones nacionales y se incorporó el capítulo VIII “Participación de los trabajadores en las empresas”, que se conformaba de 14 artículos. Dicho capítulo inicia con el artículo 117 que mencionaba que los trabajadores participarían en las utilidades de las empresas de acuerdo con el porcentaje que determinaría la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresas y concluye con el artículo 131 el cual señalaba que el derecho a los trabajadores a participar en las utilidades no implicaba la facultad de intervenir en la dirección o administración de la empresa.

Asimismo, la exposición de motivos de la LFT que entró en vigor el 1 de mayo de 1970, en el capítulo IX, mencionaba lo siguiente:

“Después de la reforma constitucional de 1962, se adicionaron a la Ley Federal del Trabajo los capítulos 5 Bis del Título Segundo y 9-3 del Título Octavo.

El primero de esos capítulos se reproduce en éste proyecto con las tres modificaciones siguientes: en primer lugar, a efecto de que **los trabajadores**

puedan formular las objeciones que juzguen convenientes a la declaración anual que debe presentarse a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el pago del impuesto sobre la renta, el patrón deberá entregarles, junto con la copia de su declaración, una copia de los anexos que lo acompañen, para dictar ésta disposición se tomaron en cuenta las dos consideraciones siguientes: se consultó con técnicos especializados en ésta materia, entre ellos los de dependencias gubernamentales y se llegó a la doble conclusión de que los anexos de la declaración son necesarios para poder estudiarla y presentar las observaciones que se estimen adecuadas, así como que dichos anexos no contienen datos secretos que no puedan ponerse en conocimiento de los trabajadores.

La segunda modificación está consignada en el artículo 126 y consiste en la **reducción de uno y dos años, respectivamente, para la excepción de repartir utilidades en favor de las empresas de nueva creación** y de las que siéndolo, se dedican a la elaboración de un producto nuevo. La tercera de las modificaciones se refiere a la participación de los trabajadores de confianza en las utilidades de la empresa: el artículo 127 dispone, a fin de evitar abusos que se han cometido en diversas ocasiones, que si bien **los trabajadores de confianza tienen derecho de concurrir al reparto**, su participación debe ser limitada; a éste fin, se tomó como salario máximo el que corresponda al trabajador de planta de más alto salario dentro de la empresa, aumentado en un veinte por ciento.

En el segundo de los capítulos, que es el que contiene la organización de la Comisión Nacional para el Reparto de Utilidades, y los procedimientos que debe seguir, se introdujeron las modificaciones siguientes: en primer lugar, **la revisión del porcentaje fijado por la Comisión podrá iniciarse a solicitud de los trabajadores o de los patrones**, o cuando la Secretaría del Trabajo y Previsión Social juzgue, en virtud de estudios e investigaciones que se hubiesen efectuado, que conviene convocar a la Comisión para que revise el porcentaje; ésta disposición significa, ante todo, que el hecho de solicitar la revisión se otorga a los trabajadores, y a los patrones, y, además, que la Secretaría del Trabajo y Previsión Social podrá convocar a la Comisión siempre y cuando existan estudios e investigaciones que justifiquen esa medida; conviene añadir a lo expuesto que la participación de las utilidades es una de las instituciones que deben servir no sólo para mejorar los ingresos de los trabajadores, sino también para conseguir periódicamente **la armonía de los intereses entre el capital y el trabajo**. La segunda modificación tiene por objeto evitar las dudas que han surgido en la interpretación de la fracción IX, inciso b) del Apartado "A" del artículo 123 constitucional: dicho precepto establece que la Comisión debe fijar el porcentaje aplicable a todas las empresas, pero no autoriza que se hagan deducciones sobre el porcentaje fijado o se establezcan diferencias entre las empresas.”

(Énfasis añadido)

Al respecto, derivado de las reformas a la constitución en 1962 se llevaron a cabo importantes modificaciones a la LFT en materia de PTU, entre las que destacan las siguientes:

- Los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades;
- Define que la utilidad a repartir será la renta gravable de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta;
- Confiere el derecho a los trabajadores para formular objeciones respecto a la información incluida en su declaración anual;
- Establece el plazo para que las entidades económicas repartan las utilidades;
- Precisa la mecánica de repartición para los trabajadores;
- Precisa quiénes están exceptuados de repartir PTU;
- Constituye ciertas normas para la repartición; y
- Protege el monto de la repartición.

Ahora bien, el 4 de enero de 1980 fue publicado en el DOF el “DECRETO de reformas a la Ley Federal del Trabajo” bajo la presidencia de José Lopez Portillo, en éste decreto se adicionaron en materia de PTU los siguientes artículos:

- El artículo 784 faculta a la junta para que exima de la carga de la prueba al trabajador cuando por otros medios esté en posibilidad de llegar al conocimiento de los hechos, y para tal efecto requerirá al patrón para que exhiba los documentos que, de acuerdo con las leyes, tiene la obligación legal de conservar en la empresa, bajo el apercibimiento de que de no presentarlos, se presumirán ciertos los hechos alegados por el trabajador. En todo caso, corresponderá al patrón probar su dicho cuando exista controversia sobre el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.
- El artículo 804 que obliga al patrón a conservar y exhibir en juicio los comprobantes de pagos de la PTU.
- El artículo 985 que establece que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin haber mediado objeción de los trabajadores, modifique el ingreso global gravable declarado por el causante, y éste haya impugnado dicha resolución, podrá solicitar a la Junta de Conciliación y Arbitraje, dentro de los 3 días siguientes al recibo de la notificación, la suspensión del reparto adicional de utilidades a los trabajadores, para lo cual adjuntará:
 - I. La garantía que otorgue en favor de los trabajadores que será por:
 - a) La cantidad adicional a repartir a los trabajadores; y
 - b) Los intereses legales computados por un año.

II. Copia de la resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- El artículo artículo 987.- Cuando trabajadores y patrones lleguen a un convenio o liquidación de un trabajador, fuera de juicio, podrán concurrir ante las Juntas de Conciliación y Arbitraje y las Especiales, solicitando su aprobación y ratificación, en los términos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 33 de ésta Ley, para cuyo efecto se identificará a satisfacción de aquélla.

En los convenios en que se dé por terminada la relación de trabajo, deberá desglosarse la cantidad que se le entregue al trabajador por concepto de participación de utilidades. En caso de que la Comisión Mixta aún no haya determinado la participación individual de los trabajadores, se dejarán a salvo sus derechos hasta en tanto se formule el proyecto del reparto individual.

Asimismo, hubieron diversas modificaciones a la LFT, sin embargo, para el ámbito que nos compete estudiaremos las del 30 de noviembre de 2012 publicadas en el DOF a través del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo”. A continuación se presentan las principales modificaciones contenidas en la reforma antes mencionada, en materia de PTU:

- Respecto al artículo 121 referente a las objeciones que los trabajadores pueden realizar a la declaración anual, se adiciona a la fracción II la obligación de la SHCP de responder por escrito a las objeciones hechas por el sindicato o la mayoría de los trabajadores y se incluye como último párrafo lo siguiente:

“(…)

Lo anterior, a excepción de que el patrón hubiese obtenido de la Junta de Conciliación y Arbitraje, la suspensión del reparto adicional de utilidades.

(…)”

- En el artículo 127 respecto a que el derecho de participar en las utilidades se ajustará a las normas establecidas en él, se adiciona la fracción IV Bis la cual establece que los trabajadores del establecimiento de una empresa forman parte de ella para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades.

1.3. Antecedentes del porcentaje para el reparto de utilidades

La primera resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas se publicó en el DOF el 13 de diciembre de 1963, en la que se mencionaba en el Capítulo I “Disposiciones Generales” lo siguiente:

“Artículo 1. Los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas donde laboran, en un 20% de la utilidad repartible neta.

(…)”

Sin embargo, dicho porcentaje fue modificado 11 años más tarde, en la segunda resolución de la comisión mixta publicada en el DOF el 14 de octubre de 1974 en la que resolvió que los trabajadores participarían en un 8% de las utilidades de las empresas a las que presten sus servicios.

En la tercera resolución publicada en el DOF el 4 de marzo de 1985 se determinó que el porcentaje de repartición sería de un 10%, y que de acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del artículo 120 de la LFT, se considera utilidad para los efectos de esta Resolución, la renta gravable determinada de conformidad con las normas de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Es importante señalar que la resolución de la Cuarta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, del 10 de diciembre de 1996, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 y 26 de diciembre de 1996.

La Quinta Comisión emitió el informe final elaborado por la Dirección Técnica de la Quinta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, en la que se destacan los puntos siguientes:

1. La tercera y cuarta revisiones del porcentaje de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se dieron en contextos económicos y sociales muy similares a la situación que se vive en éstos momentos en México. En 1986 cayó el Producto Interno Bruto en -3.8% respecto al año anterior y para 1995 la caída fue de -6.2%. En 2009 se espera que la economía tenga un crecimiento del 0%.
2. No obstante los puntos críticos coincidentes, descritos en el inciso anterior, si se analizan los periodos en que han estado vigentes las resoluciones de las Comisiones anteriores, la economía mexicana entre 1986 y 1996 (vigencia de la tercera resolución) tuvo un crecimiento promedio de 2.0%, registrándose las tasas más altas del Producto Interno Bruto en 1990 con 5.1% y en 1996 con 5.2%, y las más bajas de -3.0% en 1986 y de -6.2% en 1995. Para el periodo de vigencia de la cuarta resolución, de 1997 a 2008, la economía creció a una tasa promedio de 3.5%, alcanzando tasas de crecimiento de 6.8% en 1997 y de 6.6% en 2000, teniendo tasas bajas como la de 2001 de -0.2%.
3. El tema de las utilidades no se puede apartar del tema del salario, el empleo y la productividad, esto debido a que el poder adquisitivo de la población repercute en el consumo y algunos otros determinantes de la demanda.

De acuerdo con la resolución del H. Consejo de Representantes de la Quinta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, publicada en el DOF el 3 de febrero de 2009, resolvió que la participación será del diez por ciento aplicable sobre la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la LISR.

La resolución antes mencionada es la última publicada hasta ahora, y por lo tanto desde 1985 se ha venido considerando el 10% de porcentaje de repartición.

1.4. Conceptos y Definiciones

1.4.1. Concepto de utilidad

La palabra “Utilidad” proviene del latín “UTI”, de “UTILIS” que significa cualidad de ser usado, que sirve, compuesta por “UTI” (servir, poder ser usado) y el sufijo “ILIS” (-“IL” posibilidad). En este sentido desde el punto de vista etimológico denota el poder de ser usado para algo o la propiedad de servir, de ser útil.

El diccionario de la real academia española define a la utilidad como sigue:

1. f. Cualidad de útil.
2. f. Provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de algo.

Asimismo, desde un enfoque económico la palabra “utilidad” significa el rendimiento que queda en poder del productor, después de que este haya deducido de los ingresos, el costo de los materiales empleados, los sueldos y salarios, las rentas, los intereses normales de capital propio o ajeno y una cantidad suficiente para cubrir cualesquier riesgo”.⁸

Para Francisco Zamora en su trabajo llamado Tratado de Teoría Económica, “Utilidad” es la aptitud que atribuimos a los bienes de servir como medio de satisfacción directa o indirecta, de una o varias necesidades, atendiendo a la calidad y a la cantidad de ellos, así como la importancia de destino que les asignemos.

Contablemente la “utilidad” podría definirse como el resultado de disminuir a los ingresos obtenidos las erogaciones realizadas en un periodo determinado, siempre y cuando los ingresos sean superiores a los gastos efectuados.

Desde un punto de vista contable las palabras utilidades, ganancias, beneficios, rendimientos, productos, resultados, son vocablos comúnmente usados para denominar en términos generales, a la diferencia que resulta de comparar los ingresos con los costos y gastos de una empresa, mismos que se mencionan a continuación:

- **UTILIDAD:** En comercio, ganancia que se obtiene de alguna operación realizada o de una cosa.
- **GANANCIA:** Acción o efecto de ganar. Para una empresa se traduciría como la utilidad de operación.
- **RENDIMIENTO:** Producto o utilidad que da una cosa.
- **PRODUCTO:** Caudal que se obtiene de una cosa o que ella reeditúa.

⁸ Saab Díaz, Nicolás René, Algunos comentarios sobre diversos aspectos del reparto de utilidades a los trabajadores. Fac. Comercio y Admón. U.N.A.M. 1969.

- **RESULTADO:** Efecto y consecuencia de un hecho, operación o deliberación. En contabilidad, éste vocablo se aplica para denominar todo aquellos conceptos, que mediante su combinación, se convierten en la base para determinar la pérdida y en la práctica son aplicados con el mismo fin.

Para Montgomery, en su libro “Auditing-Theory and Practice” da una definición de lo que debe entenderse por utilidad neta, al expresar “el término rendimiento neto, significa el saldo remanente de los ingresos después de deducir de éstos todos los costos, gravámenes y gastos, incluyendo las partidas acumuladas pero no pagadas y las pérdidas resultantes de la venta de partidas del activo de capital”.

1.4.2. Definición de Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas

Para poder entender el concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas o PTU debemos analizar las definiciones que nos brindan distintas ramas de estudio, así como diversos autores, que se mencionan a continuación:

Concepto Político: La participación es un medio de anular o aminorar la lucha entre clases, en un avance social, como medio de captación de la masa trabajadora, en previsión de que lo hagan otras tendencias políticas.⁹

Concepto económico: La participación es un medio para excitar el celo del trabajador, para forzar su producción aumentando así el beneficio marginal del empresario, último que en realidad viene a percibir las utilidades de ésta mayor productividad del obrero.

Concepto sociológico: La participación es la compensación de la unidad de empresa y de la compensación integral de toda ella, y al propio tiempo un medio de formar en el trabajador, un hábito de ahorro y de responsabilidad.

Concepto jurídico: La participación es el sistema establecido por convenio libre o por imperativo de la Ley, por lo que la empresa da a sus trabajadores contratos, además del salario legal, una parte de los beneficios obtenidos, pero sin hacerlos partícipes de las pérdidas sufridas.

La oficina internacional del trabajo define la participación como “el sistema de remuneración por el cual el empleador da participación al conjunto de sus trabajadores en los beneficios netos de la empresa, además de pagarles el salario normal”.¹⁰

Leido Martín señala que:

“Constituye un sistema de remuneración del trabajo, complementario del salario y dirigido hacia el contrato de sociedad, en cuya virtud todo trabajador, además de su salario normal,

⁹ Pérez Leñero, José, “Teoría general del Derecho Español del trabajo”. ED España Calpe, S.A., Madrid, 1948.

¹⁰ Memoria de la primera comisión del reparto de utilidades. Méx., Pág. 743 Tomo II.

participa en los beneficios de la empresa en que presta sus servicios, sin ninguna responsabilidad en las pérdidas”¹¹

Mario de la Cueva define:

“La participación obrera en las utilidades, es el derecho de la comunidad de trabajadores de una empresa a percibir una parte de los resultados del proceso económico y distribución de los bienes o servicios.¹²

Baltasar Cavazos Flores afirma que:

“Es la prestación obligatoria o voluntaria que en adición al salario corresponde al trabajador, independientemente de que se encuentre asociado a la empresa, o no, de las utilidades finales que ésta perciba.¹³

Charles Robert menciona que:

“La participación en los beneficios es un convenio libre, expreso o tácito, en cuya virtud un patrón da a su obrero dependiente, además del salario normal una parte de los beneficios, sin darle participación en las pérdidas”.¹⁴

Por todo lo anterior, homologando conceptos se concluye que la PTU es un derecho que todos los trabajadores tienen, derivado del esfuerzo realizado día con día, además prevé igualdad económica y una repartición de la riqueza equitativa, toda vez que los trabajadores son los responsables directos de la generación de utilidades, ya que si bien los socios y accionistas de las compañías proveen el capital, por si mismos no podrían generar utilidades.

1.5. Objetivos

El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas tiene como principales objetivos:

- Ser instrumento para desarrollar el equilibrio entre el trabajo y el capital, reconociendo la aportación de la fuerza de trabajo.
- Contribuir a elevar el nivel económico de los trabajadores y sus familias y a mejorar la distribución de la riqueza.
- Aumentar la productividad con el esfuerzo conjunto de los trabajadores y empresarios para alcanzar una prosperidad común.

¹¹ IDEM.

¹² De la Cueva Mario, “El nuevo derecho mexicano del trabajo, Edit. Porrúa, México, 1974.

¹³ Cavazos Flores, Baltasar, “La participación de utilidades y el derecho fiscal”. México, Página 5.

¹⁴ De la Rosa Garciamanzo, Gustavo Adolfo, “La participación de utilidades en la ley laboral mexicana, México, 1954.

Asimismo, la participación beneficia directamente al trabajador e indirectamente al patrón, ya que si bien es una erogación adicional, los beneficios que conlleva se ven reflejada en la productividad de los empleados.

1.6. Fundamento legal

La participación de los trabajadores en las utilidades (“PTU”) es un derecho de los trabajadores establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (“CPEUM”) en el apartado A que regula a los trabajadores del sector privado, ya que el apartado B contiene los preceptos para el sector público. La PTU es un derecho exclusivo para los trabajadores del sector privado, toda vez que el estado no trabaja para la generación de utilidades.

Es importante señalar que todos los trabajadores que presten a una persona física o moral un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario, tienen derecho a participar en las utilidades de las empresas donde laboran.

Dicho derecho se establece en la fracción IX, apartado A del artículo 123 constitucional, el cual establece lo siguiente:

“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 bases 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:

(...)

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

a) Una Comisión Nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patrones y del Gobierno, fijará el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores;

b) La Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional. Tomará asimismo en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del País, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales;

c) La misma Comisión podrá revisar el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que los justifiquen;

d) La Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años, a los trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones particulares;

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;

f) El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas;

(...)"

Por lo anterior el Congreso de la Unión deberá expedir leyes que regulen los preceptos antes citados, sin contravenir lo expuesto. La Ley que regula el fundamento expuesto es la Ley Federal del Trabajo ("LFT") en el título III llamado "Condiciones de trabajo", capítulo VIII que lleva por nombre "Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas" que inicia con el artículos 117 y termina con el 131, así como el Título XI "Autoridades del Trabajo y Servicios Sociales", capítulo IX "Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas" desde el artículo 575 al 590, los artículos 683 y 684 del capítulo III llamado "Representantes de los Trabajadores y de los Patrones en la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas" del título XIII "Representantes de los Trabajadores y de los Patrones" y el reglamento de los artículos 121 y 122 de la LFT publicado el 5 de junio de 2014.

Asimismo, Ley del Impuesto sobre la Renta, artículos 9, quinto párrafo, 109 últimos párrafos y 111, octavo párrafo, que establecen la forma para que los contribuyentes determinen la renta gravable base para el reparto de utilidades a los trabajadores.

1.7. Personas con derecho a recibir

Todos los trabajadores que presten a una persona física o moral un trabajo personal subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen mediante el pago de un salario, tienen derecho a participar en las utilidades de las empresas donde laboran, a excepción que sea un patrón que no esté obligado a ello.

Al respecto, para garantizar una repartición de las utilidades equitativa y justa, el artículo 127 de la LFT precisa los requisitos que debe cubrir cada trabajador, según la función que desempeña dentro de la organización, los trabajadores con derecho de repartición son los siguientes¹⁵:

- a) Trabajadores de planta. Son aquellos que, por tiempo indeterminado, prestan permanentemente su trabajo personal subordinado a una persona, mediante un contrato de trabajo por tiempo indeterminado, estén o no sindicalizados. Estos trabajadores tienen derecho a participar en las utilidades, cualquiera que sea el número de días que laboraron en el ejercicio fiscal materia del reparto;
- b) Ex trabajadores de planta. Despedidos o que renunciaron voluntariamente a su empleo, tienen derecho a participar en las utilidades respecto al número de días trabajados y el salario percibido durante el tiempo que laboraron en el ejercicio fiscal de que se trate;
- c) Trabajadores por obra o tiempo determinado (eventuales). Son los que habitualmente, sin tener carácter de trabajadores de planta, prestan sus servicios en una empresa o establecimiento, supliendo vacantes transitorias o temporales y los que desempeñan trabajos extraordinarios o para obra determinada, que no constituyan una actividad normal o permanente de la empresa. Éstos trabajadores tendrán derecho a participar en las utilidades de la empresa, cuando hayan laborado un mínimo de 60 días durante el año, ya sea en forma continua o discontinua. Si un trabajador labora más de 60 días que abarque dos ejercicios fiscales, sin llegar a éste número de días en un solo ejercicio, no tendrá derecho a participar en las utilidades;
- d) Ex trabajadores por obra o tiempo determinado (eventuales). Cuando la relación de trabajo haya sido por obra o tiempo determinado, los trabajadores tendrán derecho a participar en las utilidades cuando hayan laborado cuando menos 60 días en forma continua o discontinua en el ejercicio de que se trate.

El párrafo segundo del artículo 987 de la Ley Federal del Trabajo establece:

“En los convenios en que se dé por terminada la relación de trabajo, deberá desglosarse la cantidad que se entregue al trabajador por concepto de salario, prestaciones devengadas y participación de utilidades. En caso de que la Comisión Mixta para la Participación de las Utilidades en la empresa o establecimiento aún no haya determinado la participación individual de los trabajadores, se dejarán a salvo sus derechos, hasta en tanto se formule el proyecto del reparto individual.”

En los convenios en que se dé por terminada la relación de trabajo, el patrón no podrá fijar a su arbitrio la cantidad que le corresponde al trabajador por concepto de utilidades, por ser ésta, facultad exclusiva de la Comisión Mixta, según se desprende del artículo 125, fracción I, de la Ley;

¹⁵ Manual Laboral y fiscal 2016, editado por Comisión Intersecretarial para la Participación de Utilidades a los Trabajadores en coordinación con la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicios de Administración Tributaria.

- e) Trabajadores de confianza. Participarán en las utilidades de la empresa con la limitante de que si el salario que perciben es mayor del que corresponda al trabajador sindicalizado o de base de más alto salario dentro de la empresa o establecimiento, se considerará este último salario, aumentado en 20%, como salario base máximo con el cual participarán en las utilidades.
- f) Los trabajadores del establecimiento de una empresa (fracción IV bis del artículo 127 de la Ley Federal del Trabajo).
- g) Trabajadores bajo régimen de subcontratación, Cuando los contratantes no cumplan con las condiciones dispuestas en el art. 15-A de la Ley Federal del Trabajo.

De conformidad con la LFT, se consideraran trabajadores en servicio activo a los siguientes¹⁶:

- a) La fracción IV del artículo 127 de la Ley Federal del Trabajo establece que las madres trabajadoras durante los periodos, prenatal y postnatal, y los trabajadores víctimas de un riesgo de trabajo durante el periodo de incapacidad temporal, serán considerados, como trabajadores en servicio activo.
- b) El artículo 170 de la Ley Federal del Trabajo señala que los periodos, prenatal y postnatal son de seis semanas anteriores y seis posteriores al parto y percibirán sus salarios íntegros. Éste periodo de doce semanas de descanso en total se considerarán como días trabajados, así como el monto de los salarios percibidos, para los efectos del pago de utilidades a que se refiere el artículo 123 de la Ley Federal del Trabajo.
- c) El artículo 473 de la Ley citada, dispone que riesgos de trabajo son los accidentes y enfermedades a que están expuestos los trabajadores en ejercicio o con motivo del trabajo. Los riesgos de trabajo pueden producir, entre otras, la incapacidad temporal del trabajador.
- d) El artículo 478 de la Ley Federal del Trabajo define la incapacidad temporal como una pérdida de facultades o aptitudes que imposibilita parcial o totalmente a una persona para desempeñar su trabajo por algún tiempo.

En estos casos el importe del salario que perciben los trabajadores del patrón o del IMSS, durante el periodo por incapacidad temporal, se tomará en cuenta para los efectos del pago de utilidades a que se refiere la segunda parte del artículo 123 de la Ley citada anteriormente.

1.8. Sujetos obligados y exentos de repartir PTU

Las entidades económicas de producción o distribución de bienes o servicios y, en general las personas físicas y morales que tengan trabajadores a su servicio, son sujetos obligados a repartir

¹⁶ Ídem

utilidades, sean o no contribuyentes del impuesto sobre la renta, tal es el caso de las personas morales con fines no lucrativos.

Respecto de los sujetos obligados a repartir utilidades, existen criterios que han sido tomados por parte de las autoridades del trabajo, los cuales son los siguientes¹⁷:

- a) Las empresas que se fusionen, traspasen o cambien su nombre o razón social, tienen obligación de repartir utilidades a sus trabajadores, por no tratarse de empresas de nueva creación, toda vez que iniciaron sus operaciones con anterioridad al cambio o modificación de sus nombres o razones sociales;
- b) En las empresas que tengan varias plantas de producción o distribución de bienes o servicios, así como diversos establecimientos, sucursales, agencias u otra forma semejante, cuyos ingresos se acumulen en una sola declaración para efectos del pago del impuesto sobre la renta, la participación de las utilidades a los trabajadores se hará con base en la declaración del ejercicio y no por los ingresos obtenidos en cada unidad económica;
- c) Las asociaciones o sociedades civiles constituidas sin fines de lucro, que obtengan ingresos por la enajenación de bienes distintos a su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, siempre que dichos ingresos excedan de 5% de sus ingresos totales, tienen obligación de repartir las utilidades a sus trabajadores por estos conceptos;
- d) Las sociedades cooperativas que tengan a su servicio personal administrativo y asalariado, que no sean socios, cuyas relaciones de trabajo se rigen por la LFT, tendrán obligación de hacer participar a esos trabajadores de las utilidades que obtengan.
- e) Las sociedades cuyos ingresos deriven de su trabajo, al respecto, los trabajadores al servicio de éste tipo de empresas y de aquellas que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o bienes, al cobro de créditos y sus intereses, recibirán como PTU el monto de un mes de salario como máximo, conforme al artículo 127, fracción III de la LFT.
- f) Los contratantes dentro del régimen de subcontratación, cuando no cumplan con las condiciones dispuestas en el artículo 15-A de la LFT.

Las empresas exentas en forma parcial o total del pago del impuesto sobre la renta, que tengan trabajadores a su servicio, están obligadas a repartir utilidades por la parte de la exención, puesto que dicha exención es sólo para efectos fiscales y no puede extenderse a los laborales.

¹⁷ Manual Laboral y fiscal 2016, editado por Comisión Intersecretarial para la Participación de Utilidades a los Trabajadores en coordinación con la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicios de Administración Tributaria.

Ahora bien, respecto a los sujetos exentos a repartir utilidades a sus trabajadores, de acuerdo con el artículo 126 de la LFT, son las siguientes¹⁸:

- a) Las empresas de nueva creación durante el primer año de funcionamiento. El criterio sustentado por las autoridades del trabajo, respecto al plazo de un año de funcionamiento, comienza a correr a partir de la fecha del aviso de registro o alta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para iniciar operaciones, siendo éste el documento que determina si un patrón está dentro de la excepción, salvo que demuestre fehacientemente que con fecha posterior inició las actividades propias de la empresa;
- b) Las empresas de nueva creación dedicadas a la elaboración de un producto nuevo durante los dos primeros años de funcionamiento. Las empresas deben justificar, primeramente, que son de nueva creación y, segundo, que fabrican un producto nuevo; la novedad del producto lo determina la Secretaría de Economía y no la empresa, por lo que ella debe acreditar éste hecho ante los trabajadores y, en su caso, ante la autoridad correspondiente. Para que opere esta excepción deberán cumplirse conjuntamente los dos requisitos;
- c) Las empresas de la industria extractiva, de nueva creación, durante el periodo de exploración. (Se refiere principalmente a la rama industrial minera.) Para disfrutar del plazo de excepción, tienen que ser de nueva creación. En el momento en que las empresas realicen la primera actividad de producción, termina automáticamente el plazo de excepción y, por consiguiente, tienen la obligación de hacer participar a los trabajadores de las utilidades que obtengan;
- d) Las instituciones de asistencia privada, reconocidas por las leyes, que con bienes de propiedad particular ejecuten actos con fines humanitarios de asistencia, sin propósitos de lucro y sin designar individualmente a los beneficiarios, como son los casos de los asilos, fundaciones, etcétera. Las empresas que no tengan propósitos de lucro, que realicen los citados actos pero que no tengan el reconocimiento de la Secretaría correspondiente, estarán obligadas a repartir utilidades a sus trabajadores;
- e) El IMSS y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia, están exceptuadas de ésta obligación. El criterio sustentado por la autoridad del trabajo es que los organismos descentralizados que no tengan estos fines, así como las empresas de participación estatal constituidas como sociedades mercantiles y cuya relación laboral con sus trabajadores esté regulada por la Ley Federal del Trabajo, tendrán obligación de repartir utilidades;
- f) Las empresas cuyo ingreso anual declarado en el impuesto sobre la renta no sea superior a trescientos mil pesos, están exceptuadas de la obligación de repartir utilidades, según resolución emitida por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social el 19 de diciembre de 1996.

¹⁸ Ídem

1.9. De los Trabajadores

1.9.1. Personas excluidas del reparto de utilidades

De acuerdo con el tema anterior, conforme a la LFT se observan disposiciones relativas a las personas que tienen derecho al reparto, de la misma forma el citado artículo 127 de la LFT, establece lineamientos para las personas que no tienen derecho, de acuerdo con lo siguiente:

- a) La fracción I del artículo 127 establece: “Los directores, administradores y gerentes generales de las empresas no participarán en las utilidades.”
- b) La fracción VI del artículo 127 de la ley establece: “Los trabajadores domésticos no participarán en el reparto de utilidades.” Éstos trabajadores son los que prestan sus servicios en las casas habitación de los particulares.
- c) Personas físicas que sean propietarias o copropietarias de una negociación.
- d) Profesionales, técnicos, artesanos y otros que en forma independiente prestan servicios a una empresa, siempre y cuando no exista una relación de trabajo subordinada con el patrón.
- e) Trabajadores eventuales cuando hayan laborado menos de 60 días durante el ejercicio fiscal.

1.9.2. Beneficiarios del trabajador fallecido

De acuerdo con los artículos 115, 130 y 501 de la LFT, cuando en el ejercicio fiscal materia de reparto ocurra el fallecimiento de algún trabajador, las cantidades que le correspondan entre otras por concepto de utilidades, se entregarán a las personas siguientes:

- a) La viuda o el viudo que hubiese dependido económicamente de la trabajadora y que tenga una incapacidad de 50% o más, y los hijos menores de dieciséis años y los mayores de ésta edad si tienen una incapacidad de 50% o más;
- b) Los ascendientes concurrirán con las personas mencionadas en la fracción anterior, a menos que se pruebe que no dependían económicamente del trabajador;
- c) A falta de cónyuge supérstite, concurrirá con las personas señaladas en las dos fracciones anteriores, la persona con quien el trabajador vivió como si fuera su cónyuge durante los cinco años que precedieron inmediatamente a su muerte, o con la que tuvo hijos, siempre que ambos hubieran permanecido libres de matrimonio durante el concubinato;

- d) A falta de cónyuge supérstite, hijos y ascendientes, las personas que dependían económicamente del trabajador concurrirán con la persona que reúna los requisitos señalados en la fracción anterior, en la proporción en que cada una dependía de él; y
- e) A falta de las personas mencionadas en las fracciones anteriores, el Instituto Mexicano del Seguro Social.

1.10. Multas por no pagar PTU

De acuerdo con el Título XVI “Responsabilidades y Sanciones” en el artículo 992 de la LFT señala que las violaciones a las normas de trabajo cometidas por los patrones o por los trabajadores, se sancionarán de conformidad con las disposiciones de este Título, independientemente de la responsabilidad que les corresponda por el incumplimiento de sus obligaciones, sin perjuicio de las sanciones previstas en otros ordenamientos legales y de las consecuencias jurídicas que procedan en materia de bienes y servicios concesionados.

La cuantificación de las sanciones se hará tomando como base de cálculo la cuota diaria de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, al momento de cometerse la violación.

Para la imposición de las sanciones, se tomará en cuenta lo siguiente:

- I. El carácter intencional o no de la acción u omisión constitutiva de la infracción;
- II. La gravedad de la infracción;
- III. Los daños que se hubieren producido o puedan producirse;
- IV. La capacidad económica del infractor; y
- V. La reincidencia del infractor.

Ahora bien, para efectos de PTU la fracción II del artículo 994 de la Ley en comento establece que se impondrá una multa de 250 a 5000 veces el salario mínimo general, al patrón que no cumpla las obligaciones que le impone el Capítulo VIII del Título Tercero, cuyo capítulo establece las bases para el pago de la PTU, al respecto, en término monetarios ascendería como sigue¹⁹:

Multa	Importe
250 SMG	18,260
5000 SMG	365,200

¹⁹ El importe se determinó considerando la Unidad de Medida y Actualización (“UMA”) publicada en el DOF el 28 de enero de 2016.

La multa citada anteriormente se imponen por cada uno de los trabajadores que resulten afectados con el incumplimiento de dicha obligación.

2. Época y plazo de pago

2.1. Plazos legales para efectos del reparto

De acuerdo con el artículo 122 de la LFT, el reparto de utilidades debe efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual, aun cuando esté en trámite, objeción de los trabajadores.

Al respecto, se entiende por pago del impuesto anual el que corresponde al entero del ISR, conforme lo establece la LISR para cada tipo de contribuyente.

Asimismo, cuando la SHCP aumente el monto de la utilidad gravable, sin haber mediado objeción de los trabajadores o haber sido ésta resuelta, el reparto adicional se hará dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución. Sólo en el caso de que ésta fuera impugnada por el patrón, se suspenderá el pago del reparto adicional hasta que la resolución quede firme, garantizándose el interés de los trabajadores.

Cabe señalar que los importe de las utilidades no reclamadas en el año en que sean exigibles, se agregará a la utilidad repartible del año siguiente.

2.1.1. Personas Morales

De acuerdo con el Título II de la LISR, llamado “De las Personas Morales Disposiciones Generales”, la época de pago del ISR se encuentra establecido en el tercer párrafo del artículo 9 y en la fracción V del artículo 76 de la citada Ley, que a la letra señalan:

“Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

(...)

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

(...)”

“Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

(...)

V. Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

(...)”

(Énfasis añadido)

Al respecto, el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación (en adelante “CFF”), señala que cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario y cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero, el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

De acuerdo con lo anterior, el ejercicio fiscal corresponde del 1 de enero al 31 de diciembre, a excepción de las compañías que iniciaron sus operaciones con posterioridad al inicio del año, y se pagará el ISR en el mes de marzo del ejercicio posterior al que terminó, es por ello que, en el caso de las personas morales, la PTU se deberá pagar dentro de los sesenta días siguientes a éste fecha, es decir, a más tardar el 31 de mayo.

2.1.2. Personas Físicas

El pago del ISR para las personas físicas se encuentra referido en el Título IV denominado “De las Personas Físicas Disposiciones Generales”, en el capítulo XI llamado “De la declaración anual” dentro del artículo 150, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 150. Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

(...)”

Por lo anterior, el pago de la PTU deberá ser a más tardar dentro de los sesenta días siguientes al mes de abril del año siguiente, es decir, a más tardar el 30 de junio.

2.1.3. Declaraciones complementarias

De acuerdo con el artículo 32 del CFF, los contribuyentes pueden presentar declaraciones complementarias hasta en tres ocasiones de cada ejercicio fiscal, mediante el cual modifiquen el resultado del ejercicio, y por consiguiente el importe de la participación de los trabajadores en las utilidades se modificaría.

Cuando se presenten declaraciones complementarias por dictamen, por corrección o por crédito parcialmente impugnado, el pago adicional deberá efectuarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha de su presentación ante la SHCP de conformidad con el artículo 7 del Reglamento de los artículos 121 y 122 publicado en el DOF el día 5 de junio de 2014.

De igual forma el reparto de utilidades determinado para cada trabajador no podrá suspenderse, aun cuando los representantes de los trabajadores objeten o pretendan objetar ante la SHCP la declaración del impuesto sobre la renta.

2.2. Cantidades recibidas por concepto de utilidades

El artículo 130 de la LFT establece que las cantidades que correspondan a los trabajadores por concepto de utilidades, quedan protegidas por las normas contenidas en los artículos siguientes:

- a) El artículo 98. Los trabajadores dispondrán libremente de sus salarios. Cualquier disposición o medida que desvirtúe éste derecho serán nulas
- b) Artículo 99. El derecho a percibir las utilidades es irrenunciable.
- c) Artículo 100. El salario se pagará directamente al trabajador. Sólo en los casos en que esté imposibilitado para efectuar personalmente el cobro, el pago se hará a la persona que designe como apoderado mediante carta poder suscrita por dos testigos. El pago hecho en contravención a lo dispuesto en el párrafo anterior no libera de responsabilidad al patrón.
- d) Artículo 101. Las utilidades deberán pagarse precisamente en moneda de curso legal, no siendo permitido hacerlo en mercancías, vales, fichas o cualquier otro signo representativo con que se pretenda sustituir la moneda.
- e) Artículo 104. Es nula la cesión de las utilidades en favor del patrón o de terceras personas, cualquiera que sea la denominación o forma que se le dé.
- f) Artículo 105. Las utilidades de los trabajadores no serán objeto de compensación alguna.
- g) Artículo 106. La obligación del patrón de pagar las utilidades no se suspende, salvo en los casos y con los requisitos establecidos en la ley.

- h) Artículo 108. El pago de las utilidades se efectuará en el lugar donde los trabajadores presten sus servicios.
- i) Artículo 109. El pago de las utilidades deberá efectuarse en día laborable, durante las horas de trabajo o inmediatamente después de su terminación.

2.3. Disminuciones permitidas en el reparto de utilidades

Los descuentos a la PTU que corresponde al trabajador son indebidos, sin embargo, en ciertos casos es posible disminuir el importe de PTU a repartir, como sigue:

- a) Pago de deudas contraídas con el patrón por anticipo de utilidades, pérdidas, averías o adquisición de artículos producidos por la empresa. La cantidad exigible en ningún caso podrá ser mayor del importe de las utilidades que le corresponda al trabajador y el descuento será el que convengan el trabajador y el patrón, sin que pueda ser mayor de 30%, excepto cuando se trate de trabajadores con salario mínimo;
- b) Pago de pensiones alimenticias en favor de la esposa, hijos y ascendientes decretado por la autoridad competente.
- c) El impuesto sobre la renta que corresponda, en su caso, por las utilidades percibidas.

Lo anterior de acuerdo con el manual laboral y fiscal sobre la PTU para 2016 emitido por el Comité Nacional Mixto de Protección al Salario (CONAMPROS), el cual es un órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, cuyo objeto es adoptar medidas que protejan al salario y su capacidad adquisitiva.

Al respecto, si bien es cierto que no es un documento oficial, si podemos observar el criterio de la autoridad laboral en éste sentido.

2.4. Plazos legales para efectos de la PTU

A manera de resumen, se ejemplifican los diferentes plazos y épocas de la PTU, de acuerdo con el cuadro siguiente:

Etapas	Plazos	Fechas límites	Fundamento legal
1. Ejercicio fiscal correspondiente.	Del 1 de enero al 31 de diciembre	31 de diciembre del año que corresponda	Artículo 11, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.
2. Presentación de la declaración del ejercicio del	Dentro de los tres primeros meses	PM. 31 de marzo del año que corresponda.	Artículo 9 tercer párrafo y Artículo 76, fracción V, de la Ley

impuesto sobre la renta por la empresa.	siguientes al término del ejercicio fiscal.	PF: 30 de abril del año que corresponda	del Impuesto sobre la Renta vigente para 2014.
3. Entrega de la copia de la declaración a los trabajadores.	Dentro de los 10 días a partir de la fecha límite en que la empresa debe presentar la declaración.	10 de abril del año que corresponda	Artículos 121, fracción I, de la Ley Federal del Trabajo y 9° del Reglamento de los Artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo para 2014.
4. Integración de la Comisión Mixta que formulará el proyecto que determine la participación de cada trabajador.	Se recomienda que se integre dentro de los 10 días siguientes contados a la fecha de entrega de la declaración.	20 de abril del año que corresponda	Artículo 125, fracción I, de la Ley Federal del Trabajo.
5. Revisión de la declaración del ejercicio de la empresa por los trabajadores.	Durante los 30 días hábiles, contados a partir de la entrega de la copia de la declaración a los trabajadores.	23 de mayo del año que corresponda.	Artículo 121, fracción I, de la Ley Federal del Trabajo y el artículo 10° del Reglamento de los Artículos 121 y 122 de la referida ley.
6. Pago de las utilidades	Dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que presentó o debió presentar la declaración.	30 de mayo del año que corresponda.	Artículos 122, primer párrafo, de la Ley Federal del Trabajo y 6 del Reglamento de los Artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo.
7. Presentación del escrito de objeciones ante la autoridad fiscal.	Dentro de los 30 días hábiles siguientes contados a partir de la fecha en que sea recibida la copia de	8 de julio del año que corresponda	Artículo 121, fracción II, de la Ley Federal del Trabajo

	la declaración por los trabajadores.		y 13 del Reglamento de los Artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo.
--	--------------------------------------	--	---

Nota: En tanto la empresa no proporcione la copia de la declaración a los representantes de los trabajadores, no correrá el plazo señalado en las etapas 4, 5 y 7. En los casos de personas físicas, la declaración anual se presentará en el mes de abril, por lo tanto las fechas límites se ajustarán en las etapas 2, 3, 4, 5, 6 y 7 considerando para ello la fecha de su presentación.²⁰

3. Comisión mixta de participación de utilidades

Cada entidad económica deberá integrar una Comisión Mixta de reparto de utilidades, por lo que es derecho de los trabajadores y los patrones elegir a sus respectivos representantes para su instalación de conformidad con la fracción XXVIII del artículo 132 de la Ley Federal del Trabajo (“LFT”)²¹.

3.1. Integración, función y facultades

Se deberá integrar una comisión en cada compañía de conformidad con el artículo 125 de la LFT, que a la letra señala:

“Artículo 125. Para determinar la participación de cada trabajador se observarán las normas siguientes:

I. Una comisión integrada por igual número de representantes de los trabajadores y del patrón formulará un proyecto, que determine la participación de cada trabajador y lo fijará en lugar visible del establecimiento. A este fin, el patrón pondrá a disposición de la Comisión, la lista de asistencia y de raya de los trabajadores y los demás elementos de que disponga;

II. Si los representantes de los trabajadores y del patrón no se ponen de acuerdo, decidirá el inspector del Trabajo;

III. Los trabajadores podrán hacer las observaciones que juzguen convenientes, dentro de un término de quince días; y

IV. Si se formulan objeciones, serán resueltas por la misma comisión a que se refiere la fracción I, dentro de un término de quince días.”

²⁰ Manual Laboral y fiscal 2016, editado por Comisión Intersecretarial para la Participación de Utilidades a los Trabajadores en coordinación con la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicios de Administración Tributaria.

²¹ En el anexo I del presente trabajo, se presenta el acta de instalación e integración de la comisión mixta de participación de utilidades de la empresa.

Es recomendable que la Comisión Mixta de Participación de Utilidades, a que alude la fracción I del artículo 125 de la LFT, se integre dentro de los diez días siguientes a la fecha en que el patrón entregue a los trabajadores la copia de su declaración del ejercicio; para tal efecto, el patrón comunicará por escrito a los trabajadores los nombres de las personas que designa como sus representantes y aquellos, a su vez, avisarán al patrón los nombres de quienes los representarán. No existe límite en cuanto al número de representantes, ni podrán rehusar a un integrante de la misma.

Los interesados serán quienes de común acuerdo señalen el número de las personas que los representarán ante la comisión, la cual deberá integrarse con igual número de representantes de los trabajadores y de la empresa.

Los trabajadores de confianza no podrán ser representantes de los trabajadores en la Comisión Mixta, de acuerdo con el artículo 183 de la Ley Federal del Trabajo, que a la letra dice:

“Artículo 183. Los trabajadores de confianza no podrán formar parte de los sindicatos de los demás trabajadores, ni serán tomados en consideración en los recuentos que se efectúen para determinar la mayoría en los casos de huelga, ni podrán ser representantes de los trabajadores en los organismos que se integren de conformidad con las disposiciones de esta ley.”

Por lo anterior, no podrán formar parte de la comisión mixta para el reparto de utilidades los trabajadores de confianza.

La principal función de la Comisión Mixta es elaborar el proyecto que determine el reparto individual de cada trabajador, las bases bajo las cuales se repartirán las utilidades entre los trabajadores, y fijar dicho proyecto en todos y cada uno de los establecimientos que formen parte integrante de la empresa; se recomienda, cuando menos con 15 días de anticipación al pago, para que los trabajadores de cada centro de trabajo conozcan el referido proyecto y puedan, en su caso, dentro del mismo plazo, hacer individualmente las observaciones que juzguen convenientes. Es recomendable que la Comisión levante un acta en la que se haga constar el período y lugares en que se fijará el proyecto respectivo.

Para elaborar el proyecto de reparto individual, la Comisión Mixta deberá tomar en cuenta las bases que señalan los artículos 123, 124 y 127 de la LFT, y si los representantes de los trabajadores y del patrón no se ponen de acuerdo sobre la aplicación de estas disposiciones, decidirá el inspector del trabajo sobre el punto de conflicto, decisión que deberá acatar en sus términos la Comisión Mixta.

Los acuerdos adoptados por la Comisión Mixta para determinar el reparto individual, deberán quedar asentados en las actas levantadas, las cuales deberán firmar sus integrantes.

La obligación de la Comisión Mixta es entregar al patrón el proyecto de reparto de utilidades aprobado por ésta, para que posteriormente proceda el pago en los términos que fija la LFT.

Asimismo, tiene la obligación de vigilar que las utilidades se paguen conforme al proyecto de reparto individual aprobado, dentro del plazo de 60 días contados a partir de la fecha en que la empresa presentó o debió presentar su declaración del ejercicio ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Deberán sugerir al patrón que informe a los ex trabajadores sobre el monto que les corresponde y la fecha en la que podrán percibirlo.

De conformidad con la fracción IV del artículo 125 deberán resolver las objeciones que realicen los trabajadores en un plazo de quince días. En caso de que la resolución sea negativa al trabajador, éste podrá demandar ante la Junta de Conciliación y Arbitraje competente el monto de la utilidad que considere que le corresponde, conforme al proyecto del reparto individual.

3.2. Información que el patrón debe entregar a la comisión

El contribuyente obligado a repartir las utilidades tiene el deber de proporcionar a la comisión la declaración anual del ejercicio, las nóminas, listas de raya y de asistencia del personal sindicalizado y de confianza del ejercicio fiscal materia del reparto, así como los demás elementos necesarios para realizar su función, como son las constancias de incapacidad y permisos concedidos; lista de ex trabajadores y tiempo que laboraron en la empresa; relación con los nombres, funciones y facultades de los empleados de confianza que laboran en el centro de trabajo, para que la Comisión determine cuáles trabajadores tienen y cuáles no tienen derecho a participar en las utilidades. El patrón por ningún motivo podrá recomendar o decidir qué trabajadores tienen o no tienen derecho a participar en las utilidades.

3.3. Inconformidades de los trabajadores con el proyecto individual de utilidades

Derivado de que los trabajadores tienen conocimiento de la operación de la empresa, ya que ellos están físicamente dentro de las instalaciones, pueden deducir si lo que se declaró, está apegado a la realidad que ellos observan.

Los trabajadores que estén inconformes con el monto de reparto que les corresponde, podrán manifestarlo por escrito a la comisión, manifestando los motivos por los cuales es incorrecto el importe de PTU que se repartió, por lo que la Comisión tiene la obligación de responder por escrito dentro de los quince días siguientes.

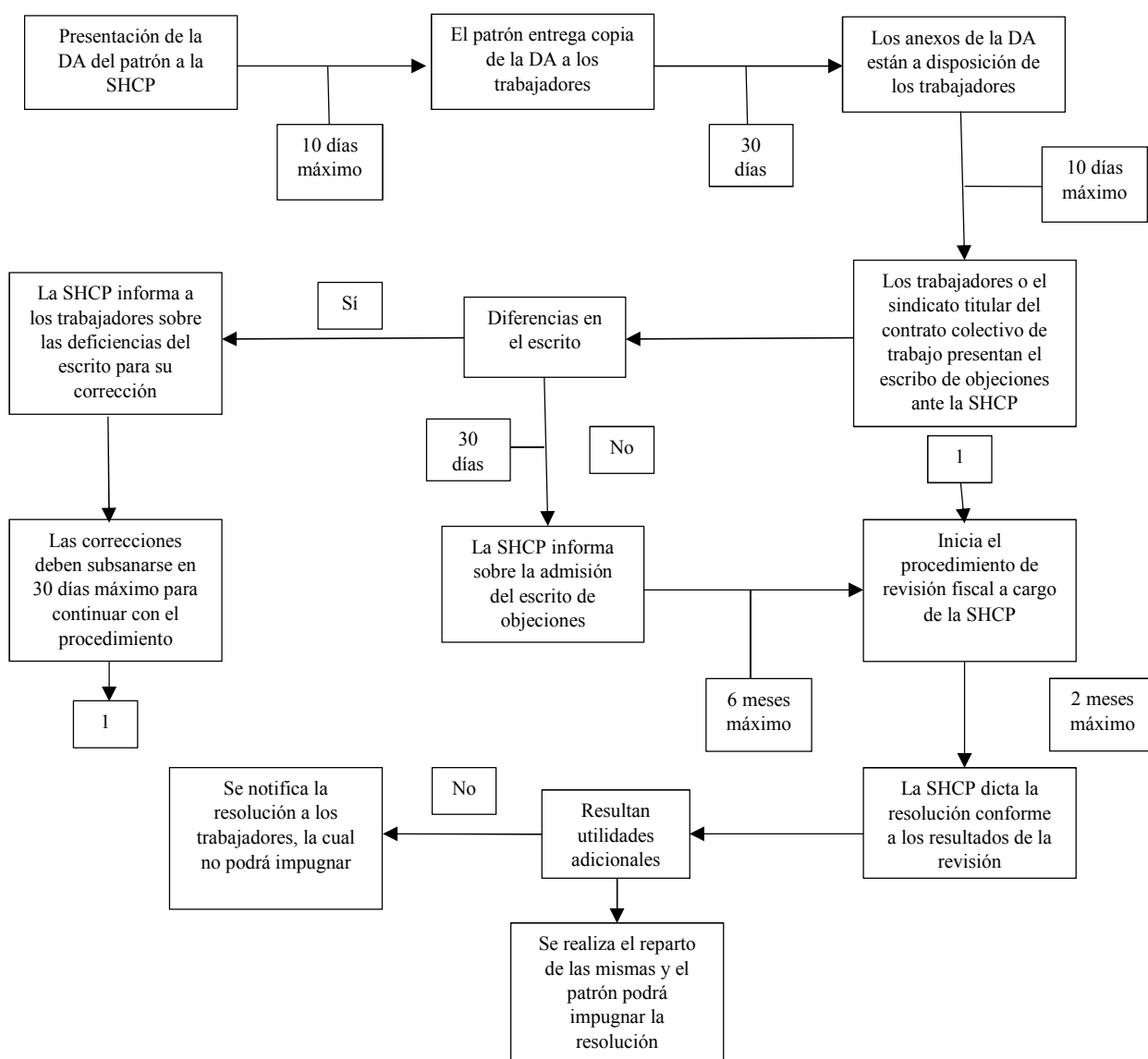
En el supuesto de que el trabajador no esté conforme con la resolución emitida por la Comisión Mixta, podrá recurrir ante la Inspección del Trabajo.

Las impugnaciones tienen el carácter de denuncia en materia laboral y fiscal, para que las autoridades fiscales competentes procedan a la revisión de acuerdo con sus facultades y una vez concluida, éstas deberán informar a los trabajadores y a la empresa, para efectos de que, en su caso, paguen las cantidades adicionales por reparto de utilidades.

3.4. Escrito de objeciones

El escrito de objeciones será tomado como una denuncia de irregularidades en materia fiscal y laboral, según el artículo 1o del Reglamento de los Artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo. Asimismo, el artículo 3° del mismo ordenamiento dispone que el procedimiento de revisión en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, derivado de las objeciones de los trabajadores, una vez iniciado deberá concluirse para efectos fiscales y de participación de utilidades, sin que proceda el desistimiento de los trabajadores.

Éste derecho se ejercerá con la presentación de un escrito de objeciones conforme al procedimiento establecido en el artículo 121 de la legislación laboral y el Reglamento de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (en adelante “RPTU”), cuyos pasos se resumen a continuación²²:



²² Cuadro tomado de la Guía para calcular el monto a repartir por la PTU publicado por C.P. Beatriz Ramírez Rivera de Dofiscal Editores, S.A. de C.V. mayo de 2012.

En el proceso de las objeciones, los trabajadores podrán solicitar la asesoría de la Procuraduría de la Defensa del Trabajo (PROFEDET) y la Comisión Intersecretarial para la PTU, integrada por funcionarios de la SHCP y la STPS.

PROFEDET servirá de apoyo en:	Comisión Intersecretarial para la PTU, se encargará de:
La revisión de la declaración anual presentada por el patrón a las autoridades fiscales.	Atender las quejas relacionadas con el incumplimiento de la LFT por parte de las autoridades fiscales y del trabajo.
Para subsanar las deficiencias del escrito de objeciones que presentaron ante la SHCP, en el cual indicaron las partidas o renglones de la declaración con los que no están de acuerdo y el fundamento de ello, según indican los artículos 14, 15, 17 y 18 del RPTU.	Establecer las medidas de coordinación entre las autoridades fiscales y laborales para vigilar el cumplimiento del reparto de utilidades.
	Aprobar las campañas de difusión del derecho a participar en las utilidades. Realizar estudios e investigaciones técnicas para determinar los efectos de la PTU y el cumplimiento de sus objetivos.

23

4. Determinación de la PTU para los trabajadores

4.1. Fundamento legal

Una vez determinado el importe a repartir, será necesario que el patrón entregue toda la información a que se refiere el subtema 3.2 “Información que el patrón debe entregar a la comisión”, ya que esta deberá determinar el importe para cada trabajador conforme lo establece el artículo 123 de la LFT, de acuerdo con lo siguiente:

- a) La primera se repartirá por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año, independientemente del monto de los salarios, al respecto, se consideran como días trabajados, entre otros: los periodos pre y postnatales, las incapacidades por riesgos de trabajo, vacaciones, descanso semanal,

²³ Ibidem.

etcétera. Cabe señalar que no se consideran como días laborados las incapacidades por enfermedad general.

- b) La segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados por el trabajo prestado durante el año. Se considera salario base para PTU de acuerdo con el artículo 124 en el que establece que se entiende por salario la cantidad que perciba cada trabajador en efectivo por cuota diaria. No se consideran como parte de él las gratificaciones, percepciones y demás prestaciones a que se refiere el artículo 84²⁴, ni las sumas que perciba el trabajador por concepto de trabajo extraordinario. Asimismo, establece que en los casos de salario por unidad de obra y en general, cuando la retribución sea variable, se tomará como salario diario el promedio de las percepciones obtenidas en el año.

Al respecto, es importante mencionar que para determinar el importe a repartir en base a lo anteriormente expuesto, se deberá determinar un factor de acuerdo con los días trabajados y los salarios devengados.

4.2. Cálculo de las cantidades a repartir

En relación con lo anterior, para efectos de ejemplificar el tratamiento citado anteriormente en la Ley Federal del (en adelante “LFT”) y la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante “LISR”), se efectúa lo siguiente:

Proyecto de reparto de utilidades de la compañía Mena Villaseñor, S.A. de C.V. por el ejercicio fiscal comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del 2015.

Nombre del Empleado	Tipo de trabajador	Días de permanencia	Faltas (-)	Inc. enfermedad Gral (-)	Vacaciones	Inc. Riesgo Trabajo	Inc. Maternidad	Días Base para PTU	Cuota Diaria	Salarios	Salarios Devengados
Empleado 1	Director	365		1	10			N/A	3200	1,168,000	N/A
Empleado 2	Confianza	290	5		6	4	84	285	890	253,650	140,220
Empleado 3	Confianza	285		2	5			283	900	254,700	139,236
Empleado 4	Sindicalizado	365	3		8			362	250	90,500	90,500
Empleado 5	Sindicalizado	280			6	3		280	330	92,400	92,400
Empleado 6	Sindicalizado	365	1	2	8			362	410	148,420	148,420
Empleado 7	Sindicalizado	290			7	2		290	210	60,900	60,900
Empleado 8	Eventual	210	2	1				207	400	82,800	82,800
Empleado 9	Eventual	50						N/A	390	N/A	N/A
Empleado 10	Planta	80	1		2			80	395	31,600	31,600
Empleado 11	Planta	6			1	1		6	380	2,280	2,280
TOTAL								2,155			788,356

Consideraciones:

Empleado 1.- Los directores, administradores y gerentes generales, no participan de las utilidades.²⁵

²⁴ Artículo 84 LFT. 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.

²⁵ Fracción I, Artículo 127 LFT.

Empleados 2 y 3.- Se consideró como cuota diaria la correspondiente al trabajador sindicalizado con salario más alto incrementado en un 20%.²⁶

Nombre del Empleado	Tipo de trabajador	Cuota Diaria	C.D. (+) 20%	Días laborados Empleado 2	Salario devengado Empleado 2	Días laborados Empleado 3	Salario devengado Empleado 3
Empleado 6	Sindicalizado	410	492	285	140,220.00	283	139,236.00

Empleados 3, 6 y 8.- No se consideran como tiempo laborado las incapacidades por enfermedad general.

Empleado 9.- Los trabajadores eventuales tendrán derecho de participar en la PTU cuando hayan laborado cuando menos 60 días durante el año.

Empleado 11.- Trabajador de planta con derecho a reparto (no es eventual).

Paso 1: La renta gravable se multiplicará por el porcentaje que establece la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas de conformidad con el artículo 117 de la LFT.

	Renta gravable	\$600,000.00
(x)	10% relativo a la participación de utilidades	\$60,000.00
(+)	Más las utilidades no cobradas del ejercicio anterior	\$5,000.00
(=)	Total de reparto entre los trabajadores	\$65,000.00

Paso 2: Una vez determinado el importe a repartir, se considerará un 50% repartible en función a los días laborados y el otro 50% en función a los salarios devengados, una vez determinados dichos importes se calculará un factor con la información de la primera tabla denominada “proyecto de reparto de utilidades”, conforme a lo siguiente:

PTU a repartir por los días trabajados	\$32,500
Número de días laborados	2,155
Factor con base en días laborados	15.08

PTU a repartir en base al salario devengado	\$32,500
Salarios devengados	788,356
Factores con base en salarios devengados	0.04

²⁶ Fracción II, Artículo 127 LFT.

Lo anterior, de conformidad con el artículo 123 de LFT.

Paso 3: Los factores determinados en el paso 2 se multiplicaran en función a los días laborados y salarios devengados de cada trabajador.

Nombre del Empleado	Días Base para PTU	Factor días laborados	PTU días laborados	Salarios devengados	Factor salarios devengad	PTU Salarios devengados	PTU a pagar
Empleado 2	285	15.08	4,298	140,220	0.04	5,781	10,079
Empleado 3	283	15.08	4,268	139,236	0.04	5,740	10,008
Empleado 4	362	15.08	5,459	90,500	0.04	3,731	9,190
Empleado 5	280	15.08	4,223	92,400	0.04	3,809	8,032
Empleado 6	362	15.08	5,459	148,420	0.04	6,119	11,578
Empleado 7	290	15.08	4,374	60,900	0.04	2,511	6,884
Empleado 8	207	15.08	3,122	82,800	0.04	3,413	6,535
Empleado 10	80	15.08	1,206	31,600	0.04	1,303	2,509
Empleado 11	6	15.08	90	2,280	0.04	94	184
TOTAL			32,500			32,500	65,000

4.3. Cálculo del Impuesto sobre la renta por PTU

4.3.1. Retención conforme al artículo 96 de LISR

Paso 1: Una vez determinando el importe que le corresponde a cada trabajador, se calculará el ISR por el sueldo percibido en el mes y la PTU por pagar de conformidad con el artículo 96 de LISR.

Nombre del Empleado	Sueldo Mensual	PTU		De acuerdo con el artículo 96 de LISR								Salario (+)PTU	ISR Mensual	Salario a pagar
		PTU Exenta	PTU Gravada	(A) Ingresos gravables ISR	(B) Limite inferior	(A)-(B)= (C)Excedente	(D) %/excedente	(C)*(D)=(E) Impuesto Marginal	(F) Cuota Fija	(E)+(F)=ISR Mensual a retener				
Empleado 2	26,700	1,096	8,983	35,683	32,737	2,946	30.00%	884	6,142	7,026	36,779	7,026	29,753	
Empleado 3	27,000	1,096	8,912	35,912	32,737	3,176	30.00%	953	6,142	7,095	37,008	7,095	29,913	
Empleado 4	7,500	1,096	8,095	15,595	10,298	5,296	21.36%	1,131	1,091	2,222	16,690	2,222	14,468	
Empleado 5	9,900	1,096	6,936	16,836	10,298	6,538	21.36%	1,397	1,091	2,487	17,932	2,487	15,445	
Empleado 6	12,300	1,096	10,482	22,782	20,770	2,012	23.52%	473	3,327	3,801	23,878	3,801	20,077	
Empleado 7	6,300	1,096	5,789	12,089	10,298	1,790	21.36%	382	1,091	1,473	13,184	1,473	11,711	
Empleado 8	12,000	1,096	5,440	17,440	10,298	7,141	21.36%	1,525	1,091	2,616	18,535	2,616	15,919	
Empleado 10	11,850	1,096	1,414	13,264	10,298	2,965	21.36%	633	1,091	1,724	11,850	1,724	10,126	
Empleado 11	11,400	184	-	11,400	10,298	1,102	21.36%	235	1,091	1,326	11,584	1,326	10,259	

Observamos en la columna tres el concepto “PTU Exenta”, ya que, la fracción XIV del artículo 93 la LISR, establece que estará exenta la PTU hasta por el equivalente de 15 días de salarios mínimos²⁷ generales del área geográfica del trabajador, considerando lo siguiente:

SMG 2016	Días	Exenta
73.04	15	\$ 1,096

Por lo anterior la columna “Salario a pagar” será el correspondiente al efectivo que deberá recibir el trabajador en el mes que le corresponde y la columna denominada “ISR mensual” será la

²⁷ Es importante señalar que se tomaron la UMA como unidad de medida del salario mínimo de acuerdo con lo publicado en el DOF e 28 enero de 2016

retención que el patrón deberá efectuar y enterar ante el Servicio de Administración Tributaria o SAT mediante declaración que presentará a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior.

4.3.2. Retención conforme al 174 del RLISR

Ahora bien, el artículo 96 de la LISR establece la mecánica de retención para los ingresos por salarios percibidos mensualmente, y en dicho ordenamiento establece un cálculo alternativo de retención de acuerdo con el párrafo tercero de dicho ordenamiento, como sigue:

“Artículo 96...

(...)

Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley; en las disposiciones de dicho Reglamento se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

(...)”

(Énfasis añadido)

Al respecto, el precepto que establece la mecánica alternativa de retención es el artículo 174 del Reglamento de la Ley Impuesto sobre la Renta (en adelante “RLISR”), el cual se ejemplifica a continuación:

Paso 1: La PTU se dividirá entre 365 y el resultado se multiplicará por 30.4.

Paso 2: Al producto de la operación aritmética anterior, se le adicionará el ingreso mensual ordinario y a dicho resultado se aplicará el procedimiento del artículo 96 de la LISR.

Los pasos 1 y 2 anteriores se ejemplifican a continuación:

Nombre del Empleado	PTU Gravada	F I art. 174	F. II art. 174 RLISR							
		(PTU Gravada/365)*30.4=	(B) = Ingreso ordinario	A+B= (I) Ingreso gravable	(B) Limite inferior	(I)-(B)= (C)Excedente	(D) %/excedente	(C)*(D)= (E) Impuest	(F) Cuota Fija	(E) +(F)=ISR PTU y
Empleado 2	8,983	748.18	26,700	27,448	20,770	6,678	0.2352	1,571	3,327	4,898
Empleado 3	8,912	742.29	27,000	27,742	20,770	6,972	0.2352	1,640	3,327	4,967
Empleado 4	8,095	674.19	7,500	8,174	7,399	775	0.16	124	594	718
Empleado 5	6,936	577.71	9,900	10,478	10,298	179	0.2136	38	1,091	1,129
Empleado 6	10,482	873.06	12,300	13,173	10,298	2,875	0.2136	614	1,091	1,705
Empleado 7	5,789	482.12	6,300	6,782	4,210	2,572	0.1088	280	247	527
Empleado 8	5,440	453.06	12,000	12,453	10,298	2,155	0.2136	460	1,091	1,551
Empleado 10	1,414	117.74	11,850	11,968	10,298	1,669	0.2136	357	1,091	1,447

Paso 3: Se determinará el ISR únicamente del ingreso ordinario del trabajador sin considerar la PTU de conformidad con el artículo 96 de LISR.

Paso 4. Al resultado anterior, se le disminuirá el ISR determinado en el paso 2, es decir, el ISR de la PTU y el salario ordinario.

Paso 5. El resultado del paso 4 se dividirá entre el resultado del paso 1 y el producto se multiplicará por la PTU gravada.

Nombre del Empleado	F. III							F. II		F. I	F. V	F. IV			
	Ingreso ordinario mensual	(B) Limite inferior	(I)-(B)=(C)Excedente	(D) %/excedente	(C)+(D)=(E) Impuesto Marginal	(F) Cuota Fija	(E) +(F)=ISR solo Sueldo	Subsidio al empleo	ISR Sueldo	ISR Sueldo y PTU	Resta Fracción II y III	(PTU Gravada/365)*30,4= (A)	F. I/F. III	PTU Gravada	ISR a retener
Empleado 2	26,700	20,770	5,930	23.52%	1,395	3,327	4,722	-	4,722	4,898	176	748	0.2352	8,983	2,113
Empleado 3	27,000	20,770	6,230	23.52%	1,465	3,327	4,793	-	4,793	4,967	175	742	0.2352	8,912	2,096
Empleado 4	7,500	7,399	101	16.00%	16	594	610	-	610	718	108	674	0.1600	8,095	1,295
Empleado 5	9,900	8,602	1,298	17.92%	233	787	1,019	-	1,019	1,129	110	578	0.1899	6,936	1,317
Empleado 6	12,300	10,298	2,002	21.36%	428	1,091	1,518	-	1,518	1,705	186	873	0.2136	10,482	2,239
Empleado 7	6,300	4,210	2,090	10.88%	227	247	475	295	180	527	52	482	0.1088	5,789	630
Empleado 8	12,000	10,298	1,702	21.36%	363	1,091	1,454	-	1,454	1,551	97	453	0.2136	5,440	1,162
Empleado 10	11,850	10,298	1,552	21.36%	331	1,091	1,422	-	1,422	1,447	25	118	0.2136	1,414	302

Cabe señalar que para el cálculo alternativo del empleado 7 no se consideró el subsidio al empleo, toda vez que corresponde únicamente al salario diario mensual y se presenta solo para efectos informativos.

4.3.3. Comparación

Conforme a los cálculos de los temas anteriores cuantificaremos, el efecto del impuesto a retener únicamente para efectos de la PTU, conforme al artículo 96 de la LISR y el método descrito del artículo 174 del RLISR, conforme a lo siguiente:

Comparativo					
Nombre del Empleado	(A) ISR Art 96 LISR PTU y Sueldo	(B) ISR Art 96 Solo sueldo	(A)-(B)=ISR Art 96 Solo PTU	ISR Art 174 RLISR PTU	Diferencia
Empleado 2	7,026	4,722	2,304	2,113	191
Empleado 3	7,095	4,793	2,302	2,096	206
Empleado 4	2,222	610	1,612	1,295	316
Empleado 5	2,487	1,019	1,468	1,317	151
Empleado 6	3,801	1,518	2,283	2,239	43
Empleado 7	1,473	475	998	630	369
Empleado 8	2,616	1,454	1,162	1,162	-
Empleado 10	1,724	1,422	302	302	-

Conforme a lo anterior, observamos que se retiene un importe menor del impuesto de acuerdo con el método descrito en el reglamento del LISR.

El fin de dicho cálculo alternativo es separar el impuesto a retener por PTU del impuesto correspondiente al sueldo ordinario, ya que de incluirse la PTU en la base gravable mensual, caería

en un renglón de la tarifa mayor y por consiguiente un impuesto mayor. Las cantidades a pagar con el cálculo alternativo, serían las siguientes:

Nombre del Empleado	Sueldo ordinario	PTU	ISR Sueldo	ISR PTU 174	Total a pagar
Empleado 2	26,700	10,079	7,026	2,113	27,640
Empleado 3	27,000	10,008	7,095	2,096	27,817
Empleado 4	7,500	9,190	2,222	1,295	13,173
Empleado 5	9,900	8,032	2,487	1,317	14,128
Empleado 6	12,300	11,578	3,801	2,239	17,838
Empleado 7	6,300	6,884	1,473	630	11,081
Empleado 8	12,000	6,535	2,616	1,162	14,757
Empleado 10	11,850	2,509	1,724	302	12,333

4.4. Límite de las cantidades a repartir

De conformidad con el artículo 127 de la LFT señala ciertas limitaciones para el pago de la PTU ya que en la fracción III de dicho ordenamiento establece que la participación de los trabajadores al servicio de personas cuyos ingresos deriven exclusivamente de su trabajo, y los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, no podrá exceder de un mes de salario.

Es decir, las personas físicas y morales que se dedican a las actividades antes señaladas, se limitaran a repartir a sus trabajadores por concepto de PTU un mes de salario. Es importante mencionar que sólo es aplicable a los patrones que se dedican exclusivamente a las actividades señaladas en dicha norma, ya que en caso de que además obtenga otra fuente de ingresos, quedará fuera de la exención.

Lo anterior se sustenta con la tesis ejecutoria derivado de la contradicción de tesis 129/2013 entre las sustentadas por los tribunales colegiados tercero y décimo, ambos en materia administrativa del primer circuito y el sexto tribunal colegiado de circuito del centro auxiliar de la tercera región, con residencia en Morelia, Michoacán, la cual menciona lo siguiente:

Registro No. 24544

Localización:

Décima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XXIII, Agosto de 2013 Tomo 2

Página: 949

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL MONTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 127, FRACCIÓN III, DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO, SÓLO ES APLICABLE A LOS PATRONES QUE SE DEDICAN EXCLUSIVAMENTE A

LAS ACTIVIDADES SEÑALADAS EN DICHA NORMA.-Del proceso legislativo que dio origen al indicado precepto, el cual prevé el tope de 1 mes de salario como monto máximo de participación de los trabajadores en el reparto de utilidades, cuando los patrones obtienen sus ingresos del cuidado de bienes que producen rentas o del cobro de créditos y sus intereses, se advierte que la intención del legislador fue que ese tope se aplique sólo a los patrones que obtengan sus ingresos por dichas actividades y que éstas constituyan su única fuente de ingresos; de lo contrario, si además de dedicarse a esas actividades, realizan otra u otras que constituyan una distinta fuente de ingresos, resulta inconcuso que no se ubican en el supuesto de la norma examinada.

Por lo expuesto y con fundamento en los artículos 226, fracción II, de la Ley de Amparo y 21, fracción VIII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación se resuelve:

PRIMERO.-Sí existe la contradicción de tesis denunciada.

SEGUNDO.-Debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, la tesis sustentada por esta Segunda Sala, precisada en el último considerando de la presente ejecutoria.

Notifíquese; remítase testimonio de esta resolución a la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis para su publicación en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en acatamiento a lo previsto por el artículo 219 de la Ley de Amparo; y, en su oportunidad, archívese el toca relativo a la presente contradicción de tesis 129/2013, como asunto concluido.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de cuatro votos de los señores Ministros: Luis María Aguilar Morales (ponente), Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas y presidente Sergio A. Valls Hernández. La señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra.

En términos de lo dispuesto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su sesión de veinticuatro de abril de dos mil siete, y conforme a lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, así como en el segundo párrafo del artículo 9 del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal, para la aplicación de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

Por todo lo anterior, se concluye que la exención no aplica a aquellos patrones que reciban ingresos por otras actividades de las señaladas en la fracción III del artículo 127 de LFT.

5. Cálculo de la renta gravable

5.1. La renta gravable en el tiempo

A continuación se realiza un análisis de la determinación de la base gravable para efectos de la PTU a lo largo del tiempo, así como los cambios que ha sufrido la legislación correspondiente.

El origen de la PTU tiene sus indicios en los años sesenta, década en la cual se reconoció en la CPEUM, el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades que las empresas generan en cada ejercicio. Se establece que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la LISR.

La LFT como Ley reguladora de los preceptos constitucionales desde 1970 y hasta la década de 1980, reconoció a través del actual artículo 120, el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa, mediante el porcentaje que fije la comisión nacional y la renta gravable para efectos del impuesto sobre la renta.

Por lo anterior, se observa que la CPEUM y la LFT sostienen la misma postura para efectos de determinar la base gravable para el reparto de las utilidades, precisando que para ello se deberá atender a lo establecido por la LISR.

Hasta el año de 1989 la LISR no establecía un procedimiento especial para determinar la renta gravable que debe considerarse para determinar el monto de la PTU a repartir, por lo que se determinaba con el homónimo del artículo 10 de la LISR hasta 2013 y en consecuencia la base para el ISR y la PTU fue la misma.

Sin embargo, a partir de 1989 se estableció una mecánica para determinar la base gravable en el artículo 14 de la LISR. Con la entrada en vigor de dicho artículo los contribuyentes estaban inconformes, ya que se determinaba una base distinta y argumentaban que no se consideraba la situación real de la empresa para el reparto.

Por lo anterior las autoridades fiscales justificaron su actuar indicando que el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la CPEUM no remitía expresamente al artículo 10 de la LISR en 2013, y que por tanto, al existir un artículo que indica expresamente cómo determinar la base gravable para efectos de la PTU, se justificaba tal situación.

No obstante lo anterior, no fueron suficientes los argumentos de la autoridad para detener la confusión e insatisfacción de los contribuyentes respecto a la existencia de dos bases gravables y que suponían resultados totalmente alejados, una de la otra, generándose de ésta forma que diversos doctrinarios se manifestaran al respecto.

El Lic. Augusto Fernández Sagardi, en su artículo “Justicia en el Reparto de Utilidades”, mencionaba lo siguiente:

“Si bien es cierto que el artículo 123 Constitucional no remite de manera exclusiva al actual artículo 10 de la LISR, también lo es que nadie podrá negar que el artículo 123 Constitucional siempre se ha referido a la renta gravable del Impuesto Sobre la Renta, es decir, a la utilidad fiscal que existe cuando los ingresos obtenidos en

un ejercicio son superiores a las deducciones autorizadas. Aceptar lo contrario significaría que el artículo 14 de la LISR, siempre tuvo en la ley referida un precepto equivalente, pero esto es inaceptable por falso. La existencia de dos bases, una gravable para el pago del impuesto, y otra que no es gravable pero que sirve para determinar el reparto apareció por reforma de 1989, como se mencionó.”

“Es inexacto considerar que una interpretación histórica y axiológica del artículo 123 Constitucional lleve a admitir una base distinta de la utilidad fiscal del contribuyente, como evidentemente lo es la contenida en el artículo 14. La prueba de ello está en el dictamen de la Cámara de Senadores que dio origen a la Reforma Constitucional de 1962, en la que se dijo expresamente que el reparto de utilidades deberá tomar como base el ingreso gravable de acuerdo con la LISR, es decir, la diferencia positiva de ingresos menos deducciones, identificada actualmente por el artículo 10 de la multicitada ley, como utilidad fiscal.”²⁸

De lo anterior, podemos observar que la intención de los contribuyentes es efectuar el reparto de la PTU conforme a la base a que se refiere el artículo 10 de la LISR en 2013, aspecto que se ve desvirtuado cuando la autoridad establece un procedimiento específico con la entrada en vigor del artículo 14 de dicha Ley.

A partir del surgimiento del artículo 14 en el ejercicio de 1989, se han suscitado diversas críticas y manifestaciones por parte de los contribuyentes y de los doctrinarios, llevándose claramente el asunto hasta los tribunales. A continuación se hará referencia sobre algunos de los pronunciamientos que se han dado al respecto.

En este sentido la suprema corte emite una jurisprudencia la cual hace referencia a que el citado artículo 14 viola lo establecido en el artículo 123 de constitucional, que a la letra señala lo siguiente:

RENTA. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 123 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y NUEVE, CONFORME AL ARTÍCULO OCTAVO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO).

La renta gravable que debe tomarse como base para determinar el monto de las utilidades que cada empresa está obligada a repartir a sus trabajadores, conforme a lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal es la señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no la que se indica en el numeral 14, en tanto que es aquel precepto legal el que fija las reglas para calcular la utilidad fiscal de los contribuyentes a la que se le aplicará la tasa del 34% correspondiente a dicho impuesto; mientras que el artículo 14 de la citada ley, a pesar de que disponga que regula la renta gravable

²⁸ Fernández Sagardi, Augusto. “Justicia en el Reparto de Utilidades”. Artículo citado de la Revista: Nuevo Consultorio Fiscal. Núm. 233. Mayo 1999.

a que se refiere el artículo 123 constitucional y 120 de la Ley Federal del Trabajo, lo cierto es que viola lo dispuesto por el mencionado artículo 123, ya que obliga a los contribuyentes a otorgar participación a los trabajadores sobre una riqueza no generada, sino artificial y distinta a la utilidad fiscal o renta del contribuyente, produciendo con ello una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del sujeto.²⁹

De lo anterior, la base gravable determinada conforme al artículo 14 es simulada, toda vez que se implanta una carga impositiva distinta a la capacidad económica de las entidades.

Dicho artículo fue vigente hasta 2001, derivado de que con la reforma a la LISR, dicho ordenamiento fue comprendido en el artículo 16 de la citada Ley que a manera de resumen se ejemplifica a continuación:

INGRESOS ACUMULABLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (FRACCION I)

Menos:

AJUSTE ANUAL POR INFLACION ACUMULABLE (FRACCION I)

UTILIDADES CAMBIARIAS NO EXIGIBLES (FRACCION I, ULTIMO PARRAFO)

Más:

INGRESOS POR DIVIDENDOS O UTILIDADES EN ACCIONES, O LOS QUE SE REINVIERTAN DENTRO DE LOS 30 DIAS SIGUIENTES A SU DISTRIBUCION EN LA SUSCRIPCION O PAGO DE AUMENTO DE CAPITAL DE LA SOCIEDAD QUE LOS DISTRIBUYO (FRACCION I, INCISO a))

UTILIDADES CAMBIARIAS EXIGIBLES PROVENIENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES (FRACCION I, INCISO b))

DIFERENCIA ENTRE EL MONTO DE LA ENAJENACION DE BIENES DE ACTIVO FIJO Y LA GANANCIA ACUMULABLE POR LA ENAJENACION DE DICHOS BIENES (FRACCION I, INCISO c))

Igual:

(A) TOTAL DE INGRESOS PARA EFECTOS DE DETERMINAR LA RENTA GRAVABLE

DEDUCCIONES AUTORIZADAS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (FRACCION II, INCISO a))

Menos

AJUSTE ANUAL POR INFLACION DEDUCIBLE (FRACCION II, INCISO a))

DEPRECIACION FISCAL DEDUCIDA (FRACCION II, INCISO a))

COSTO FISCAL EN VENTA DE ACTIVO FIJO (FRACCION II, INCISO a))

²⁹ Jurisprudencia P./J. 75/99, Número de registro: 193557, 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; X, Agosto de 1999; Pág. 47.

PERDIDAS CAMBIARIAS NO EXIGIBLES (FRACCION II, ULTIMO PARRAFO)

TRES CUARTAS PARTES DE PERDIDAS CAMBIARIAS DEL EJERCICIO (FRACCION II, INCISO d), PRIMER Y SEGUNDO PARRAFOS)

Más:

DEPRECIACION FISCAL DEDUCIDA SIN ACTUALIZACION POR INFLACION (FRACCION II, INCISO b))

COSTO FISCAL EN VENTA DE ACTIVO FIJO SIN ACTUALIZACION POR INFLACION (FRACCION II, INCISO b))

VALOR NOMINAL DE LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES QUE SE REEMBOLSEN, SIEMPRE QUE SE HUBIERAN RECIBIDO EN EJERCICIOS ANTERIORES MEDIANTE LA ENTREGA DE ACCIONES DE LA MISMA SOCIEDAD QUE LOS DISTRIBUYO O QUE LOS HUBIERA REINVERTIDO DENTRO DE LOS 30 DIAS SIGUIENTES A SU DISTRIBUCION EN LA SUSCRIPCION O PAGO DE AUMENTO DE CAPITAL DE DICHA SOCIEDAD. (FRACCION II, INCISO c))

PERDIDAS CAMBIARIAS EXIGIBLES PROVENIENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES (FRACCION II, INCISO d), TERCER PARRAFO)

Igual

(B) TOTAL DE DEDUCCIONES PARA EFECTOS DE DETERMINAR LA RENTA GRAVABLE

(A)-(B)= RENTA GRAVABLE (PRIMER PARRAFO)

A efecto de comparar el contenido de los artículos 14 y 16, ambos de la LISR, se presenta el siguiente cuadro:

PTU SEGÚN ARTICULO 14 HASTA 2001	PTU SEGÚN ARTICULO 16 DESDE 2002
Para los Ingresos Acumulables en la Determinación de ISR	Para los Ingresos Acumulables en la Determinación de ISR
Elimina el efecto de los intereses y ganancia inflacionaria acumulable	Elimina el efecto de los intereses y ganancia inflacionaria acumulable
Adiciona los intereses devengados a favor.	
Para las Deducciones Autorizadas en la Determinación de ISR	Para las Deducciones Autorizadas en la Determinación de ISR
Elimina el Efecto de los Intereses y Pérdida Inflacionaria Deducible	Elimina el Efecto del Ajuste Anual por Inflación Deducible.
Disminuye los Intereses Devengados a Cargo	

30

A juzgar por lo dispuesto en el citado artículo 16, la mecánica establecida para efectos de determinar la renta gravable, es distinta a la mecánica establecida para determinar la base del impuesto sobre la renta, pues en su determinación se utilizan criterios distintos a los previstos para la determinación de la utilidad fiscal, que hasta 2013 en el artículo 10 de LISR establecía lo siguiente:

"Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.³¹

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

(...)"

³⁰ Bolaños Vital, Raúl. "Régimen Fiscal de la PTU: Opinión". Artículo citado de la Revista Nuevo Consultorio Fiscal. Núm. 331. Junio 2003 Pág. 12.

³¹ Tasa aplicable durante el ejercicio de 2013: 30%. Véase el Artículo 21 fracción I, numeral 6, inciso a) de la Ley de Ingresos para 2013.

(Énfasis añadido)

Por lo anterior, es indudable que el procedimiento para el cálculo de la base de la PTU que establece el artículo 16 de la Ley en comento vigente hasta 2013, se aparta de lo dispuesto en la fracción IX del artículo 123 de la CPEUM, como ya se ha comentado, la referida norma señala que para efectos de determinar el monto de las utilidades distribuibles a los trabajadores, se deberá considerar la renta gravable conforme a la LISR, de manera que dicha base debe corresponder a la utilidad fiscal a que hace alusión el artículo 10 citada anteriormente.

Lo anterior es reconocido por la Suprema Corte, en la siguiente tesis de Jurisprudencia emitida:

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. LOS ARTÍCULOS 16 Y 17, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIOLAN EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). Los artículos 16 y 17, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, al obligar a la quejosa a determinar y pagar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas sobre una "renta gravable" que no representa las ganancias o la utilidad fiscal neta que aquélla percibió en el ejercicio fiscal, violan el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del que se desprende que la base para el cálculo de dicha prestación es la utilidad fiscal prevista en el artículo 10 de la ley citada, la cual se obtiene de restar las deducciones autorizadas del total de ingresos. Ello, porque los referidos artículos 16 y 17, último párrafo, señalan lineamientos distintos a los establecidos en el artículo 10 para el cálculo de la utilidad fiscal, lo cual origina que exista una base de participación en las utilidades empresariales que contraviene lo dispuesto en la norma constitucional citada.”³²

(Énfasis añadido)

Por lo anterior expuesto, la base con la que se debe determinar importe de la PTU a repartir, es la correspondiente al artículo 10 de la LISR vigente a 2013 y no la prevista en el artículo 16, debido a que se determina una renta ficticia a la capacidad económica real del contribuyente.

Por lo anterior, el SAT emitió un criterio respecto a la postura que ha tomado, en relación con las tesis emitidas, el cual señala:

3/ISR. BASE PARA LA PTU DE LAS EMPRESAS

Se considera que realizan una práctica fiscal indebida, los contribuyentes que hayan obtenido el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, en contra de la aplicación del artículo 16 de la Ley del ISR y, con ello, hubiesen

³² El Tribunal Pleno, el veintiséis de septiembre en curso, aprobó, con el número 114/2005, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de septiembre de dos mil cinco. Localizable en: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, octubre de 2005, tesis P. /J. 114/2005, página 7.

obtenido el derecho a calcular la base de la PTU de la empresa, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 10 de la misma Ley, cuando estimen que la utilidad fiscal, base del reparto de utilidades, debe ser disminuida con la amortización de pérdidas de ejercicios anteriores, ya que la base para determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es la utilidad fiscal y no el resultado fiscal. La primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en este mismo sentido al resolver la tesis número 1ª. /J. 64/2004.

(Énfasis añadido)

Al respecto, el SAT reconoce que la utilidad fiscal base de reparto es la referida en el artículo 10 del LISR vigente a 2013, es decir, el resultado de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas de dicho ordenamiento. Asimismo, es importante mencionar que dicho criterio era dirigido para los contribuyentes que obtuvieron una resolución favorable para determinar la base para el reparto de conformidad con el artículo 10 de LISR.

5.2. Reforma fiscal 2014

El poder ejecutivo emitió diversas reformas en materia fiscal publicadas el 11 de diciembre de 2013, mediante decreto denominado “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”.

Por lo anterior, se elimina la mecánica especial de determinación de la base gravable para la PTU y se establece en el artículo 9 de la Nueva Ley Impuesto sobre la Renta (en adelante “NLISR”) cómo se debe calcular la base gravable para la PTU.

De acuerdo con la exposición de motivos, que sustentó la iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2013, se planteó lo siguiente:

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el procedimiento previsto por el artículo 16 de la Ley del ISR contraviene el citado artículo 123 constitucional, al establecer un procedimiento distinto al contemplado por el artículo 10 de la Ley del ISR vigente, toda vez que arroja un resultado diferente al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, obligando con ello al patrón a entregar a sus trabajadores una utilidad diferente a la gravada y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad.

En tal virtud, se propone que, para efectos de determinar la renta gravable, ésta se obtenga conforme al procedimiento establecido en la Ley que se

somete a consideración de esa Soberanía, es decir, a los ingresos obtenidos en el ejercicio se le disminuirán las deducciones autorizadas en la nueva Ley del ISR, y el resultado obtenido será la renta gravable que sirva de base para el cálculo de la PTU.

Además, se propone que para determinar la renta gravable, no se disminuirá la PTU de las empresas ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de la utilidad fiscal que se determine.

Con a la reforma fiscal de 2014 se concluyen los antecedentes respecto de la forma de determinación de la base gravable para PTU.

5.3. Personas Morales

5.3.1. Título II Régimen General

Iniciaremos mencionando qué es considerada una persona moral para efectos fiscales, cuyo fundamento se encuentra en el artículo 7 de la NLISR, el cual señala que son personas morales los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación, cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

En este sentido, las personas morales determinaran su impuesto causado de conformidad con el título II de la NLISR denominado “De las Personas Morales Disposiciones Generales”, el cual establece que:

“Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

(...)”

Por lo anterior, las personas morales determinarán su resultado fiscal disminuyendo a la totalidad de los ingresos obtenidos las deducciones autorizadas conforme a dicho título, los cuales se establecen en el Capítulo I “De los Ingresos” y Capítulo II “De las deducciones” respectivamente.

Ahora bien, para el caso que nos compete, dicho precepto establece la mecánica para determinar la renta gravable para la determinación de la PTU, la cual se calculará de conformidad con el penúltimo y último párrafo del artículo 9 de la NLISR, que a la letra señala:

“Artículo 9...

(...)

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.”

Es decir, a los ingresos acumulables se les restarán las partidas que no fueron deducibles conforme a la fracción XXX del artículo 28 y las deducciones autorizadas de conformidad con la NLISR. Dicho artículo 28 señala lo siguiente:

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

(...)

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47³³ cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.
(...)”

³³ RMF 2016, Regla 3.3.1.29 para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones.

5.3.1.1. Pérdidas cambiarias de ejercicios anteriores en la determinación de la PTU de 2014

Como se mencionó en los capítulos anteriores, hasta el año 2013 se establecía en el artículo 16 de LISR, la mecánica de determinación de la base para el reparto de utilidades citado anteriormente, en el inciso d) de la fracción II, que establecía lo siguiente:

Artículo 16....

(...)

II. Al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior se le restarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

(...)

d) Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquél en que se sufrió la pérdida.

La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales. En este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos.

En los casos en que las deudas o los créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las pérdidas que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o se cobre el crédito.

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la pérdida cambiaria.

(...)”

Por lo anterior, derivado de la eliminación de dicho artículo en la NLISR, surgió la incertidumbre a los contribuyentes que determinaban la base de reparto conforme al artículo 16, que hubieran determinado pérdida cambiaria y que aún se encontraban en tiempo para disminuirla, si podrían deducirla para el ejercicio 2014 y posteriores.

Por lo anterior, se publicó el 17 de octubre de 2014 en la RMF para 2014 la Regla I.3.8.10., la cual establece la mecánica para los contribuyentes que se encuentran en dicha situación, estableciendo lo siguiente:

Regla I.3.8.10³⁴. Para los efectos de la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2013 tuvieron pérdidas derivadas de la fluctuación de moneda extranjera y hayan optado por deducirlas por partes iguales en cuatro ejercicios fiscales a partir de aquél en que se sufrió la pérdida, en términos del artículo 16, fracción II, inciso d) de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y que aún tengan algún monto pendiente de deducir, a fin de determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, podrán continuar aplicando la deducción del monto de las pérdidas pendiente de deducir, hasta agotarlo.

Por lo anterior, se brindó al contribuyente certeza jurídica, respecto al tratamiento que le debería dar a la pérdida cambiara mencionada anteriormente.

5.3.1.2. Deducción inmediata

Hasta el ejercicio 2013 los contribuyentes conforme al TÍTULO VII “De los Estímulos Fiscales artículo” CAPÍTULO II “De la Deducción Inmediata de Bienes Nuevos de Activo Fijo” de la LISR, tenían la posibilidad de efectuar la deducción inmediata conforme a los requisitos y porcentajes de los artículos 220, 221 y 221-A.

Ahora bien, cuando los bienes sujetos a la deducción inmediata se enajenaban, se perdían o dejaban de útiles, se podía efectuar una deducción de conformidad con la fracción III del artículo 221, sin embargo, derivado de la eliminación de dicho estímulo fiscal en la NLISR, se estableció en el artículo noveno las disposiciones transitorias de la LISR, qué procedimiento se debía seguir en caso de encontrarse en dicho supuesto, señalando:

Artículo noveno.

(...)

XXXIV. Los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley hubieren optado por efectuar la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo, conforme al Capítulo II, del Título VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, no podrán deducir la parte no deducida de los mismos.

Cuando enajenen los bienes a los que aplicaron la deducción inmediata, los pierdan o dejen de ser útiles, calcularán la deducción por la cantidad que resulte

³⁴ De acuerdo con la RMF de 2016 la Regla es 3.9.9

de aplicar, al monto original de la inversión ajustado con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que se haya efectuado la deducción señalada conforme al artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, los por cientos que resulten conforme al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción y el por ciento de deducción inmediata aplicado al bien de que se trate, conforme a la tabla prevista en el artículo 221 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes que hubieran optado por aplicar la deducción inmediata de los bienes a que se refiere esta fracción, deberán considerar la deducción de dichos activos que les hubiera correspondido, en la cantidad que resulte de aplicar al monto original de la inversión, los porcentos establecidos en los artículos 34, 35, 36 y 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(...).”

(Énfasis añadido)

Por lo anterior, Los contribuyentes que hasta el 2013 hubieran aplicado la deducción inmediata en términos del artículo 220 de la LISR vigente hasta dicha fecha, a partir de 2014 podrán deducir:

- Solo para efectos de la determinación de la PTU, la depreciación del ejercicio que les hubiera correspondido conforme a los artículos 34, 35, 36 y 37 de la NLISR.
- El monto que resulte de aplicar al MOI actualizado, el por ciento que corresponda en términos del artículo 221 de la LISR 2013, conforme al número de años transcurridos desde su adquisición y hasta la fecha en que sean enajenados o dejen de ser útiles.

5.3.1.3. Cálculo no deducibles fracción XXX artículo 28

Para efectos del cálculo de los gastos no deducibles que se deberán restar al cálculo para la base de la PTU de conformidad con el último y penúltimo párrafo del artículo 9 de la NLISR, es importante identificar qué conceptos son exentos para el trabajador, los cuales se encuentran establecidos en el Título IV denominado “De las Personas Físicas Disposiciones Generales” en el artículo 93 de la LISR, que a manera de resumen son los siguientes:

Concepto	Exención	Fracción
Tiempo extra	50% siempre que el monto no exceda de 5 SM	I
Día de descanso laborado	50% siempre que el monto no exceda de 5 SM	I

Indemnizaciones por riesgo de trabajo o enfermedades	100%	III
Jubilaciones pensiones y haberes de retiro	15 VSMG por día	IV
Rebolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y funeral	100%	VI
Prestaciones de seguridad social instituciones publicas	100%	VII
Prestaciones de previsión social	Exento a menos que la suma de los ingresos por la prestación de servicios profesionales y los de previsión social sumen más de 7 SM elevados al año	VIII
Entrega de depósitos al INFONAVIT o instituciones de seguridad social	100%	X
Cajas de ahorro	100%	XI
Cuota de seguridad social pagadas por patrones	100%	XII
Primas de antigüedad e indemnizaciones	90 SM por cada año de servicio	XIII
Aguinaldo	30 SM	XIV
Prima vacacional	15 SM	XIV
PTU	15 SM	XIV
Primas vacacionales	1 SM	XIV
Remuneraciones percibidas por extranjeros	Empleados como agentes diplomáticos, embajadas, delegaciones científicas, organismos internacionales, contratados por el gobierno federal	XVI
Viáticos	100%	XVII
Contratos de arrendamiento prorrogados	100%	XVIII

Por lo anterior, la parte exenta de las cantidades que el trabajador reciba por los conceptos mencionados anteriormente, serán no deducibles para el patrón en un 53% o 47%, según corresponda, de conformidad con la fracción XXX del artículo 28 de la NLSIR.

Ahora bien, respecto a los viáticos, los seguros de vida y gastos médicos mayores y la PTU, existen diversas opiniones referentes a no considerar dichos conceptos en la base para el cálculo de los gastos no deducibles, toda vez que no tienen el carácter de ingreso para el trabajador, ya que los seguros se pagan a un tercero el cual acumula dicho ingreso y los viáticos son erogaciones que realiza el trabajador por cuenta de la empresa.

Asimismo, para el caso de la PTU, como se observaba en el cuadro anterior, se encuentra establecida como un ingreso exento³⁵ hasta por 15 días de salario mínimo, sin embargo, la PTU al no considerarse como un concepto deducible si no disminuible a la utilidad fiscal, no deberá formar parte del porcentaje no deducible.

Lo anterior se refuerza, toda vez que el artículo 28 de la NLISR señala como gastos no deducibles entre otros el siguiente:

“Artículo 28....

(...)

XXVI. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

(...)”

Es por ello que, la PTU es un concepto no deducible a la luz del citado artículo 28, por lo que en caso de considerarla para determinar el monto de gastos no deducibles por los ingresos otorgados a los trabajadores que se consideran exentos, se estaría aplicando una doble no deducibilidad.

5.3.1.4. Caso práctico

Para tener un mayor entendimiento de lo antes expuesto, se ejemplificará con la conciliación contable fiscal de la compañía Mena Villaseñor, S.A. de C.V., a continuación:

Mena Villaseñor, S.A. de C.V. Conciliación Contable Fiscal

	Utilidad del ejercicio	313,000
(+)	Ingresos fiscales no contables	<u>37,900</u>
	Utilidad fiscal en venta de activo fijo	35,000
	Ajuste Anual por Inflación Acumulable	2,900
(+)	Deducciones contables no fiscales	<u>131,129</u>
	Incrementos en reservas	10,541

³⁵ Considerar las UMA para la determinación de los importes exentos a partir de 2016.

	Activos intangibles	26,000
	No deducibles	1,208
	Depreciación	39,862
	Costo contable en venta de activo fijo	45,000
	Otras cuentas por amortizar deducibles 2013	1,400
	53% pagados exentos trabajadores	7,118
(-)	Deducciones fiscales no contables	<u>181,403</u>
	Deducción de inversión	42,000
	Amortización	27,500
	Otras cuentas por amortizar	2,000
	Honorarios de 2013 pagados en 2014	109,903
(-)	Ingresos contables no fiscales	<u>50,800</u>
	Ingreso contable en venta de activo fijo	50,800
(=)	Utilidad fiscal	249,826
(-)	PTU pagada	<u>33,160</u>
(=)	Utilidad fiscal	216,666
(-)	Pérdidas fiscales pendientes amortizar	<u>100,000</u>
(=)	Resultado fiscal	116,666
(*)	Tasa	<u>30%</u>
(=)	Impuestos causado	35,000
(-)	Pagos provisionales de ISR	<u>34,000</u>
(=)	I.S.R. por pagar (a favor)	<u>1,000</u>

De conformidad con el artículo 9 de LISR, para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la PTU pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes amortizadas, por lo que se tomó el importe de la utilidad fiscal antes de tales conceptos.

Asimismo, se disminuye el importe de los gastos no deducibles de conformidad con la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, que en nuestro caso fue del 53% derivado de que disminuyeron las prestaciones en relación con el año ejercicio anterior.

Cabe señalar que únicamente se disminuirán las del citado artículo 28, toda vez que el artículo 25 señala en su fracción X, que no son deducibles las aportaciones a reservas para fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a las que establece la Ley de Seguro Social en un 47% o 53% según corresponda.

El resultado obtenido conforme a los párrafos anteriores, se multiplicará por el porcentaje que fije la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, que de acuerdo con su quinta resolución es del 10%.

Participación de los trabajadores en la utilidades

Utilidad Fiscal (Ingresos-Deducciones)	249,826
(-) Cantidades no deducibles (Frac. XXX art. 28)	<u>7,118</u>
(=) Renta gravable	242,708
(* Tasa	<u>10%</u>
(=) PTU Causada	<u><u>24,271</u></u>

Cabe señalar que en caso de que exista PTU no reclamada de ejercicios anteriores deberá sumarse al PTU causada del ejercicio, para efectos del reparto. Ahora bien, como se mencionó al inicio de éste tema, todas las personas morales deberán calcular la PTU a repartir con base en lo antes expuesto, sin embargo, para el caso de las sociedades y asociaciones civiles que tributan conforme a éste título, el cálculo se diferencia, ya que este tipo de sociedades acumulan sus ingresos y efectúan sus deducciones conforme los perciben y erogan, respectivamente.

5.3.2. Título III Personas Morales sin Fines de lucro

Como se mencionó en temas anteriores, se considera persona moral, entre otras, las sociedades y asociaciones civiles, sin embargo, para éste tipo de entidades existen preceptos legales que las excluyen del pago el ISR, toda vez que tributan conforme al Título III de la NLISR denominado “Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos”.

Las personas Morales no contribuyentes se encuentran expresamente identificadas en el artículo 79 de la Ley en comento, señalando lo siguiente:

- a) Instituciones de beneficencia o asistencia; así como las sociedades o asociaciones civiles, para:
 - a. Alimentación, vestido o vivienda
 - b. Asistencia o rehabilitación médica
 - c. Tutela de los derechos de los menores, así como para la readaptación social
 - d. Rehabilitación de alcohólicos y fármaco dependientes
 - e. Ayuda para servicios funerarios
 - f. Orientación social, educación o capacitación para el trabajo
 - g. Apoyo para el desarrollo de los pueblos y comunidades indígenas
 - h. Aportación de servicios para la atención a grupos sociales con discapacidad
 - i. Fomento de acciones para mejorar la economía popular
- b) Sociedades dedicadas a la enseñanza, únicamente si cuentan con la autorización para recibir donativos deducibles
- c) Sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la investigación científica y tecnológica
- d) Asociaciones o sociedades civiles autorizadas para recibir donativos que se dediquen a:
 - a. Promoción y difusión de música y las artes
 - b. Protección, conservación, restructuración y recuperación del patrimonio cultural de la nación
 - c. La instalación y restauración de bibliotecas
- e) Asociaciones de padres de familia
- f) Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas
- g) Sociedades o asociaciones civiles dedicadas a preservar la flora y la fauna
- h) Asociaciones o sociedades dedicadas a la reproducción de especies en peligro de extinción
- i) Instituciones de asistencia y beneficencia, así como las sociedades o asociaciones civiles autorizadas para recibir donativos que se dediquen a:
 - a. Promoción de acciones en materia de seguridad ciudadana
 - b. Apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos
 - c. Cívicas
 - d. Promoción de la equidad de género
 - e. Apoyo en la preservación y restauración del equilibrio ecológico
 - f. Promoción y fomento educativo, cultural, artístico, científico y tecnológico
 - g. Participación en acciones de protección civil
 - h. Promoción y defensa de los consumidores

j) Asociaciones deportivas reconocidas por la CONADE

Dichas asociaciones y asociaciones civiles se constituyen con la intención de un grupo de personas que realizan un fin común que no esté prohibido por la Ley y que no tenga un fin lucrativo o preponderantemente económico.

En éste sentido, dichas entidades no se encuentran contempladas en el artículo 126 de Ley Federal de Trabajo, el cual menciona qué sociedades se encuentran excluidas de la obligación de repartir utilidades, sin embargo, derivado de que éste tipo de sociedades no se constituyen con un fin lucrativo, en estricto sentido no determinarían renta gravable y por lo tanto no generarían utilidades.

Sin embargo, las sociedades y asociaciones civiles determinarán renta gravable cuando enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros o socios de conformidad con el sexto párrafo del artículo 80 de la LISR, que a la letra señala:

“Artículo 80: ...

(...)

En el caso de que las personas morales a que se refiere este Título enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros o socios, deberán determinar el impuesto que corresponda a la utilidad por los ingresos derivados de las actividades mencionadas, en los términos del Título II de esta Ley, a la tasa prevista en el artículo 9 de la misma, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

Las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos podrán obtener ingresos por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizados para recibir dichos donativos, siempre que no excedan del 10% de sus ingresos totales en el ejercicio de que se trate. No se consideran ingresos por actividades distintas a los referidos fines los que reciban por donativos; apoyos o estímulos proporcionados por la Federación, entidades federativas, o municipios; enajenación de bienes de su activo fijo o intangible; cuotas de sus integrantes; intereses; derechos patrimoniales derivados de la propiedad intelectual; uso o goce temporal de bienes inmuebles, o rendimientos obtenidos de acciones u otros títulos de crédito, colocados entre el gran público inversionista en los términos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. En el caso de que sus ingresos no relacionados con los fines para los que fueron autorizadas para recibir dichos donativos excedan del límite señalado, las citadas personas morales deberán determinar el impuesto que corresponda a dicho excedente, de conformidad con lo establecido en el párrafo anterior.

(...)”

Derivado de lo anterior, en caso de que éste tipo de sociedades determinen utilidad fiscal, deberán determinar renta gravable para efectos de la repartición de utilidades a sus trabajadores (en caso de que cuente con ellos), toda vez que el objeto social de la entidad no lucrativa es la no generación de riqueza o utilidad, en caso de que cuente con ésta deberá repartirla a sus trabajadores. Lo anteriormente descrito se ejemplifica a continuación:

La Sociedad Viejitos pero bonitos, S.C. determinó su renta gravable conforme a lo siguiente:

	Ingresos totales	100,000
(*)	límite 6° párrafo art. 80	<u>5%</u>
(=)	Límite de ingresos	5,000
	Ingresos	
	Enajenación distintos de activo fijo	11,500
(+)	Prestación de servicios distintos a socios	<u>9,000</u>
(=)	Total	20,500
(-)	Deducciones autorizadas	<u>7,000</u>
(=)	Base gravable para ISR	<u><u>13,500</u></u>
	Determinación de PTU	
	Base gravable para ISR	13,500
(-)	No deducibles fracc. XXX art. 28	<u>3,000</u>
(=)	Renta gravable para PTU	10,500
(*)	% quinta comisión	<u>10%</u>
(=)	PTU a repartir	<u><u>1,050</u></u>

Consideraciones:

Para efectos de la determinación de la utilidad o pérdida se deberán considerar únicamente las deducciones a que se refiere el artículo 137 del Reglamento de LISR, el cual establece lo siguiente:

Artículo 137. Para efectos del artículo 80, párrafos penúltimo y último de la Ley, las personas morales con fines no lucrativos que se encuentren dentro de los supuestos a que se refieren dichos párrafos, considerarán como deducciones para determinar el Impuesto a su cargo por los ingresos provenientes de las actividades mencionadas, las que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad y que cumplan con los requisitos establecidos por el Título II de la Ley. Las deducciones a que se refiere este párrafo se determinarán como sigue:

I. Tratándose de gastos e inversiones que sean atribuibles exclusivamente a las mencionadas actividades, éstos se deducirán en términos del Título II de la Ley;

II. Cuando se trate de gastos o inversiones que sean atribuibles parcialmente a las mencionadas actividades, excepto en el caso de inversiones en construcciones, se deducirán en la proporción que represente el número de días en el que se desarrollen las actividades mencionadas respecto del periodo por el que se efectúa la deducción, y

III. Tratándose de inversiones en construcciones que se utilicen parcialmente para la realización de dichas actividades, se deducirán en la proporción que resulte de multiplicar la que represente el área utilizada para desarrollar la actividad respecto del área total del inmueble, por la proporción que represente el número de días en que se utilice respecto de 365.

Si bien lo anterior no está establecido expresamente en los preceptos legales que regulan la materia, con base en la experiencia y en la postura de la autoridad fiscal, se infiere que en caso de no seguir dicha postura se podría generar una resolución desfavorable para la sociedad civil.

6. Declaración anual y dictamen fiscal

6.1. Antecedentes de la PTU en la determinación del resultado en el ejercicio

Hasta el ejercicio fiscal de 2001, la PTU correspondía a un concepto no deducible para efectos de la LISR, tal y como se estableció hasta dicho ejercicio en la fracción III del artículo 25 de dicha Ley, como sigue:

“Artículo 25. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

(...)

III. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas será deducible en el ejercicio en que se pague, en la parte que resulte de restar a la misma las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido ingreso del trabajador por el que no se pagó impuesto en los términos de esta Ley.

Se consideran deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados los ingresos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios, inclusive cuando no estén gravados por esta Ley, o no se consideren ingresos por la misma o se trate de servicios obligatorios, sin incluir dentro de estos últimos a los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo. Para determinar el valor de los ingresos en servicios a que se refiere esta fracción, se considerará aquella parte de la deducción de las inversiones y gastos relacionados con dichos ingresos que no haya sido cubierta por el trabajador.”

(Énfasis añadido)

Por lo anteriormente expuesto, la parte deducible para la compañía era mínima derivado de las disminuciones que se debían efectuar.

Ahora bien, para el año 2002 se realizaron reformas en materia fiscal bajo la presidencia de Vicente Fox Quesada y el artículo antes citado, paso a ser expresado en el artículo 32 de la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que correspondía a los conceptos no deducibles. Cabe mencionar que dicho artículo era una réplica de la fracción III del artículo 25 vigente hasta el ejercicio de 2001, el cual permitía la deducción de la PTU, debiendo disminuir a ésta las deducciones relacionadas con servicios exentos para los trabajadores, como sigue:

“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

(...)

XXV. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

(...)”

(Énfasis añadido)

Sin embargo, se publicó un decreto en el DOF el 1 de enero de 2002 y con fe de erratas el 24 de enero de 2002, el cual establece en el artículo segundo transitorio, en su fracción XC de dicha Ley, la posibilidad de deducir la PTU, de acuerdo a lo siguiente:

“XC. Para efectos del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades, será considerada en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio 2003 estimen un crecimiento superior al 3% del producto interno bruto.”

(Énfasis añadido)

Derivado de las condiciones económicas en las que se encontraba nuestro país en ese entonces, para el ejercicio 2003 el crecimiento del producto interno bruto fue de apenas 1.3%³⁶, y por ésta razón la deducción de la PTU se vio imposibilitada.

Respecto a los ejercicio fiscal de 2004 y 2005 se publicó el 30 de diciembre de 2002 el “DECRETO por el que se establecen, reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario”, cual establecía en artículo segundo transitorio en la fracción XIV lo siguiente:

“XIV. Para los efectos del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del ejercicio fiscal del 2004, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, será deducible en el ejercicio en que se pague en la parte que resulte de restar a la misma las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido del ingreso del trabajador por el que no se pagó impuesto en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(...)

La deducción a que se refiere el primer párrafo de ésta fracción será del 40% en el ejercicio fiscal del 2004 y del 80% en el ejercicio fiscal del 2005, calculada dicha deducción en los términos de ésta fracción.”

(Énfasis añadido)

De lo anterior tenemos que, la PTU generada en el ejercicio de 2003 pagada en el ejercicio de 2004 sería deducible en el ejercicio en que se pagara, a pesar de su no deducibilidad de acuerdo con el artículo 32 de la LISR, siempre y cuando se restaran los ingresos exentos para el trabajador y de ésta forma al resultado obtenido se le aplicaría el porcentaje del 40% para el ejercicio de 2004 y del 80% para el ejercicio de 2005.

A manera de ejemplificar lo anterior, tenemos que:

PTU pagada 2004/2005

Menos: Ingresos exentos para el trabajador

Igual: **Base**

Por: 40% / 80%

Igual: **PTU deducible**

Como se puede observar, la deducción de la PTU fue casi mínima para los ejercicios de 2004 y 2005, ya que la disposición establecía que, de la PTU pagada se disminuyeran los ingresos exentos

³⁶ Informe Anual 2003 del Banco de México, publicado en el mes de abril de 2004.

para el trabajador y adicional se tenía que multiplicar dicho resultado por los porcentajes establecidos en la disposición transitoria.

En el ejercicio de 2005 se llevaron a cabo diversas modificaciones respecto a la PTU. La más relevante fue la posibilidad de disminuir la PTU pagada de la utilidad fiscal del ejercicio, así como el incremento de la pérdida fiscal con el monto de dicha PTU pagada, de conformidad con lo siguiente:

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

(...)

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

(...)”

Ahora bien, en caso de que la PTU pagada fuera sea mayor a la utilidad fiscal de dicho ejercicio, la diferencia se considerará pérdida fiscal del mismo ejercicio en los términos del artículo 61 de la citada Ley de conformidad con la regla 3.2.1., para 2005 y 2006, de acuerdo con lo siguiente:

“Artículo 61. La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(...)”

(Énfasis añadido)

Con relación a las pérdidas fiscales, en el artículo antes descrito, se establece simplemente que a la determinada (pérdida fiscal) del ejercicio se le aumentará la PTU pagada.

A través del artículo transitorio se precisa que la mecánica anterior y en general, las modificaciones que se incorporaron a partir del ejercicio de 2005, serán aplicables sólo a la PTU generada a partir de dicho ejercicio. Dicha situación se estableció en el artículo tercero del Decreto que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su fracción II, como sigue:

“II. Lo dispuesto en los artículo 10, fracción I, 61, primer párrafo, 127, primer párrafo y 130, primero y segundo párrafos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2005, respecto a la disminución o adición de la participación en las utilidades de las empresas que hagan a sus trabajadores, del resultado obtenido, de la utilidad fiscal o de la pérdida fiscal de los contribuyentes, sólo será aplicable a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas generadas a partir del 1 de enero de 2005.”

(Énfasis añadido)

Derivado de lo anterior, la PTU se considera un concepto disminuíble a la utilidad fiscal y no deducible de conformidad con la fracción XXV del artículo 31 de la LISR.

Por último, cabe aclarar que los textos de Ley descritos anteriormente, prevalecen hasta la actualidad, en la NLISR correspondiente el ejercicio fiscal 2014 en los artículos 9, fracción XXVI 28 y 57.

6.2. La PTU en el cálculo del impuesto anual en el ejercicio

El cálculo del impuesto anual se calculará de conformidad con el artículo 9 de la NLISR, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

(....)

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades

de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.

(...)"

(Énfasis añadido)

Ahora bien, en caso de que sea mayor la PTU pagada en el ejercicio que la utilidad fiscal, se deberá contemplar para el cálculo de la pérdida fiscal del ejercicio de conformidad con el artículo 57 de la NLISR, que a la letra señala:

“Artículo 57. La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(...)"

En este orden de ideas, en caso de que la PTU pagada sea superior a la utilidad fiscal (ingresos – deducciones) se determinará una pérdida fiscal conforme a lo anterior. Asimismo, de conformidad con lo establecido en el artículo 12-A del RLISR vigente hasta el 7 de octubre de 2015 señalaba lo siguiente:

“Artículo 12-A. Para los efectos del artículo 10, fracción I de la Ley, cuando la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio sea mayor a la utilidad fiscal de dicho ejercicio antes de disminuir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la diferencia se considerará pérdida fiscal del mismo en los términos del artículo 61 de la Ley.”³⁷

Es decir, en caso de que las deducciones autorizadas sean mayores que los ingresos acumulables y además, en el ejercicio se haya pagado PTU a los trabajadores, ésta podrá incluirse en la disminución y determinar una pérdida fiscal más grande.

El 8 de octubre de 2015 se publicó en el DOF el reglamento del impuesto sobre la renta, en el cual, no contempla el artículo citado anteriormente, por lo que, existe la controversia respecto de qué considerar cuando se tiene utilidad y con la disminución de la PTU se determina un importe negativo, anteriormente, podríamos concluir que se consideraría una pérdida fiscal, sin embargo,

³⁷ De acuerdo con la NLISR se encuentra en el artículo 57.

el artículo 57 donde menciona la determinación de la pérdida únicamente señala cuando se obtiene deducciones superiores a los ingresos, por lo que, observando los antecedentes se podría inferir que en este caso se determinaría una pérdida fiscal.

Para ejemplificar lo anterior, se presentan los casos siguientes:

		Escenario 1	Escenario 2	Escenario 3
	Ingresos Acumulables	500,000	500,000	500,000
(-)	Deducciones Autorizadas	300,000	600,000	400,000
(=)	Utilidad o (pérdida) fiscal	200,000	(100,000)	100,000
(-)	PTU efectivamente pagada en el ejercicio	150,000	150,000	150,000
(=)	Utilidad o (pérdida) fiscal	50,000	(250,000)	(50,000)
(-)	Amortización de pérdidas fiscales	-	-	-
(=)	Resultado Fiscal	50,000	-	-
(=)	Pérdida Fiscal del ejercicio		(250,000)	(50,000)
(*)	Tasa de ISR 30%	15,000		
(-)	Pagos provisionales efectuados	10,000		
(=)	Impuesto a cargo	5,000		

Consideraciones:

Escenario 1. Este cálculo es comúnmente determinado conforme la fracciones I y II del citado artículo 9 de la NLISR.

Escenario 2. Se contempla en el primer párrafo del artículo 57 de LISR.

Escenario 3. Se existe precepto que contenga la determinación, sin embargo, observando los antecedentes se infiere la determinación de una pérdida fiscal.

6.3. Declaración anual

Es obligación para los contribuyentes presentar la declaración anual, que en el caso de las personas morales (Título II), se encuentra establecida el artículo 76 de la NLISR el cual establece lo siguiente:

“Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

(...)

V. Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

(...)"

Como se ha venido estudiando, el ejercicio fiscal contempla desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año, por lo que la declaración anual se deberá presentar a más tardar el 31 de marzo del ejercicio fiscal posterior, es decir, para el ejercicio fiscal 2015 se deberá presentar el 31 de marzo del 2016.

Asimismo, como se mencionó en el tema 2.1.3. "Declaraciones Complementarias", las entidades tiene derecho a presentar declaraciones complementarias del ejercicio fiscal hasta en 3 ocasiones sin que por ellos genere perjuicio a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, dicha obligación deberá efectuarse a través de la página de internet del Servicio de Administración tributaria, seleccionando el formulario 18 "Régimen general":

Conforme a lo siguiente:

Paso 1 de 4. Selección de la declaración

Selección de la declaración

- Régimen General / F18
- Régimen de Consolidación / F19
- ISR Diferido en Consolidación Fiscal / F19-A
- Régimen Simplificado / F20
- Régimen con Fines no Lucrativos / F21
- Régimen Opcional para Grupos de Sociedades Integradoras / F23
- Régimen de los Coordinados / F24
- Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras / F25

Ejercicio: 2014

Periodo: Del Ejercicio

Tipo de declaración: Normal

CONTINUAR

Ahora bien, en los rubros donde se manifiesta la PTU son los anexos siguientes:

Estado de Resultados

Datos Informativos		IMPAC
Datos Adicionales <input checked="" type="radio"/> Estado de Resultados Balance Inversiones Costo de Venta Fiscal Conciliación Contable Fiscal Datos de Deducciones Cifras al Cierre <input checked="" type="radio"/> PTU Dividendos o Utilidades Distribuidos		PTU Utilidad en participación subsidiaria Pérdida en participación subsidiaria Efectos de reexpresión favorables excepto resultado por posición monetaria Efectos de reexpresión desfavorables excepto resultado por posición monetaria Utilidad neta Pérdida neta
ISR		
Determinación del ISR Determinación del Pago ISR		

En este apartado se refleja la PTU que se encuentra reflejada en el Estado de Resultados, ya se la pagada o la provisionada en el ejercicio.

Cifras al cierre del ejercicio

Régimen General (F18) Paso 2 de 4. Llenado de la declaración

A PAGAR \$0 REVISIÓN DE LA DECLARACIÓN

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES	
<input checked="" type="checkbox"/> PTU generada durante el ejercicio al que corresponde esta declaración	<input checked="" type="checkbox"/> PTU no cobrada en el ejercicio anterior
<input type="text"/>	<input type="text"/>

NO APLICA GUARDAR

Este anexo para efectos meramente informativos, en donde se manifiesta el importe de la PTU generada en el ejercicio fiscal, confirme al resultado fiscal determinado y la PTU que al cierre del ejercicio se encuentra pendiente de cobro por parte de los trabajadores, la cual como hemos venido mencionando se deberá sumar a la PTU generada para la determinación del reparto.

Determinación del impuesto sobre la Renta

Régimen General (F18)

Datos Informativos

⚠ Datos Adicionales

☑ Estado de Resultados

Balance

Inversiones

Costo de Venta Fiscal

Cconciliación Contable Fiscal

Datos de Deducciones

Cifras al Cierre

☑ PTU

Dividendos o Utilidades Distribuidos

ISR \$0

➔ Determinación del ISR

Determinación del Pago ISR

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA GUARDAR

<p>➊ Total de ingresos acumulables</p> <p>0</p>	<p>➋ Otras cantidades a cargo</p> <p>0</p>
<p>➌ Total de deducciones autorizadas y deducción inmediata de inversiones</p> <p>0</p>	<p>➍ Otras cantidades a favor</p> <p>0</p>
<p>➎ Utilidad o pérdida fiscal antes de PTU</p> <p>0</p>	<p>➏ Diferencia a cargo</p> <p>0</p>
<p>➐ PTU pagada en el ejercicio</p> <p>0</p>	<p>➑ Diferencia a favor</p> <p>0</p>
<p>➒ Utilidad fiscal del ejercicio</p> <p>0</p>	<p>➓ Impuesto acreditable por depósitos en efectivo del ejercicio</p> <p>0</p>
<p>➔ Pérdida fiscal del ejercicio</p> <p>0</p>	<p>➕ Impuesto a la venta de bienes y servicios suuntuarios acreditable</p> <p>0</p>

En este rubro se manifestará el importe de la PTU pagada, la cual, como mencionamos anteriormente, se deberá restar a la utilidad fiscal (Ingresos acumulables – deducciones autorizadas).

6.4. Dictamen Fiscal

Derivado de la reforma fiscal se elimina la obligación de presentar dictamen fiscal y se incorpora como opcional en el artículo 32-A del CFF, siempre y cuando el contribuyente cumpla con una de las condiciones siguientes:

- En el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100,000,000.
- Que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$79,000,000.
- Que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior

Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de julio³⁸ del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

Ahora bien, una vez que se haya optado por presentar el dictamen fiscal por contador público certificado, la PTU se deberá manifestar en los anexos siguientes:

³⁸ Se podrá presentar a más tardar el 1 de agosto de 2016 de acuerdo con la Regla 2.13.2 de la RMF 2016, siempre que las contribuciones por el ejercicio 2015 estén pagadas a más tardar el 15 de julio de 2016.

Anexo. Datos Generales

En este apartado se incluirá SI o NO en el índice siguiente:

01D045000	OBTUVO ALGUNA RESOLUCION FAVORABLE POR PARTE DE AUTORIDADES JURISDICCIONALES QUE HAYA AFECTADO SU SITUACION FISCAL DURANTE EL EJERCICIO (INCLUYE PTU)
-----------	---

Conforme a lo anterior, el contador manifestará si la entidad fue acreedora de alguna resolución favorable entre otros asuntos, en materia de PTU.

Se deberá manifestar si la entidad cuenta con empleados:

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	
	SISTEMA DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN 2014
	ESTADOS FINANCIEROS GENERAL
INFORMACION DEL ANEXO: DATOS GENERALES	
01D078000	TIENE EMPLEADOS
	EN CASO AFIRMATIVO A LA PREGUNTA DEL INDICE 01D078000 INDIQUE:

En este apartado el contador que haya auditado a la empresa deberá incluir la información relativa al contribuyente de acuerdo con las observaciones que tuvo tras su auditoria. En el anterior recuadro, el auditor manifestará si la entidad cuenta con empleados o tiene contratado un servicio de outsourcing, lo anterior, para efectos diagnosticar si el contribuyente tiene obligaciones de carácter laboral.

Anexo 2. Estado de Resultado Integral

2.- ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL			
INDICE	CONCEPTO	2014	2013
01020042000000	VALUACION DE COBERTURAS DE FLUJO DE EFECTIVO Y/O INSTRUMENTOS FINANCIEROS FAVORABLE		
01020043000000	VALUACION DE COBERTURAS DE FLUJO DE EFECTIVO Y/O INSTRUMENTOS FINANCIEROS DESFAVORABLE		
01020044000000	PARTICIPACION DE LOS OTROS RESULTADOS INTEGRALES DE ASOCIADAS FAVORABLES		
01020045000000	PARTICIPACION DE LOS OTROS RESULTADOS INTEGRALES DE ASOCIADAS DESFAVORABLES		
01020046000000	IMPUESTOS A LA UTILIDAD DE OTROS RESULTADOS INTEGRALES		
01020047000000	PTU DE OTROS RESULTADOS INTEGRALES		
01020048000000	OTROS		
01020049000000	SUMA DE OTROS RESULTADOS INTEGRALES		
01020050000000	RESULTADO INTEGRAL DEUDOR		
01020051000000	RESULTADO INTEGRAL ACREEDOR		
01020052000000	UTILIDAD BASICA POR ACCION ORDINARIA		
	LAS NOTAS ADJUNTAS SON PARTE INTEGRANTE DE ESTE ESTADO FINANCIERO		

En este apartado se reflejará la PTU que se encuentra registrada en el estado de resultados, ya sea la provisionada o la PTU pagada en el ejercicio.

Anexo 7. Análisis comparativo de la subcuenta de gastos

7.- ANALISIS COMPARATIVO DE LAS SUBCUENTAS DE GASTOS			
INDICE	CONCEPTO	TOTAL 2014	TOTAL 2013
01070007000000	PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES CAUSADA		
01070008000000	PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DIFERIDA		

La información de este anexo muestra la PTU que se encuentra registrada en resultados, ya que va relacionada con la manifestada en el apartado anterior.

Anexo 11. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta

11.- CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL

PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
INDICE	CONCEPTO
	(CIFRAS EN PESOS)
01110000000000	UTILIDAD NETA
01110001000000	PERDIDA NETA
	MAS-MENOS:
01110002000000	EFECTO DE LA INFLACION DE LA NIF B-10
01110003000000	RESULTADO POR POSICION MONETARIA FAVORABLE
01110004000000	RESULTADO POR POSICION MONETARIA DESFAVORABLE
01110005000000	UTILIDAD NETA HISTORICA
01110006000000	PERDIDA HISTORICA
	MAS:
01110007000000	INGRESOS FISCALES NO CONTABLES
	MAS:
01110008000000	DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES
	MENOS:
01110009000000	DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES
	MENOS:
01110010000000	INGRESOS CONTABLES NO FISCALES
01110011000000	PERDIDA FISCAL ANTES DE PERDIDA EN ENAJENACION DE ACCIONES
01110012000000	UTILIDAD FISCAL ANTES DE PERDIDA EN ENAJENACION DE ACCIONES
01110013000000	PERDIDA EN ENAJENACION DE ACCIONES
01110014000000	PERDIDA FISCAL ANTES DE P.T.U. PAGADA EN EL EJERCICIO
01110015000000	UTILIDAD FISCAL ANTES DE P.T.U. PAGADA EN EL EJERCICIO
	MAS O MENOS:
01110016000000	PTU PAGADA EN EL EJERCICIO
01110017000000	PERDIDA FISCAL DEL EJERCICIO
01110018000000	UTILIDAD FISCAL DEL EJERCICIO
01110019000000	DEDUCCION ADICIONAL DEL FOMENTO AL PRIMER EMPLEO DEL EJERCICIO (ARTICULO NOVENO

	FRACCION XXXVII DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DE ISR PARA 2014)
01110020000000	AMORTIZACION DE PERDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES
01110021000000	RESULTADO FISCAL Y/O UTILIDAD GRAVABLE

En esta sección se índice 01110016000000 se incluye la PTU pagada, para efectos de determinar el resultado fiscal del ejercicio, tal y como se incluye en la declaración anual.

	DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES
01110034000000	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
01110035000000	PARTICIPACION DE UTILIDADES
01110036000000	MULTAS
01110037000000	GASTOS NO DEDUCIBLES
01110038000000	COMPRAS DE MATERIAS PRIMAS, DE PRODUCCION EN PROCESO Y DE ARTICULOS TERMINADOS NO DEDUCIBLES

En el índice 01110035000000 se incluye la PTU que se encuentra registrada en el estado de resultados del Anexo 2.

Anexo 18. Datos Informativos

18.- DATOS INFORMATIVOS	
INDICE	CONCEPTO
	(CIFRAS EN PESOS)
	PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES
01180000000000	PTU GENERADA DURANTE EL EJERCICIO
01180001000000	PTU NO COBRADA EN EL EJERCICIO ANTERIOR
01180002000000	PTU PAGADA EN EL EJERCICIO
01180003000000	RENTA GRAVABLE BASE PARA P.T.U.

Como se observa en este anexo se deberá reflejar toda la información relacionada con la PTU, que en este caso es la PTU generada en el ejercicio, la PTU no cobrada del ejercicio anterior, y la PTU pagada en el ejercicio (que deberá coincidir con el anexo 11 antes referido) y la renta gravable para PTU.

	CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA EJERCICIO 2015
01180033000000	RESULTADO FISCAL DEL EJERCICIO
	MENOS:
01180034000000	I.S.R. (ARTICULO 9 PRIMER PARRAFO L.I.S.R.)
01180035000000	PARTIDAS NO DEDUCIBLES, EXCEPTO PROVISIONES Y RESERVAS (ARTICULO 28 FRACCIONES VIII Y IX L.I.S.R.)
01180036000000	PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS PAGADA EN EL EJERCICIO (ARTICULO 9 FRACCION I LISR)
01180037000000	EFFECTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EL EXTRANJERO POR PAGO DE DIVIDENDOS AL CONTRIBUYENTE (ARTICULO 77 CUARTO PARRAFO L.I.S.R.)
	IGUAL:
01180038000000	RESULTADO POSITIVO

En esta sección se manifiesta el importe de la PTU pagada para efectos de la determinación de la Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio (UFIN), sin embargo, como abordaremos en temas posteriores, se podrá no disminuir dicho importe de acuerdo con el criterio del SAT, toda vez que, la PTU pagada ya se encuentra disminuida en el resultado fiscal.

6.5. Declaración informativa sobre situación fiscal

Como parte de las reformas al Código Fiscal de la Federación, se incorpora la obligación de presentar la declaración informativa sobre la situación fiscal del contribuyente de conformidad con el artículo 32-H, el cual deberá presentarse a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, dicha informativa va dirigida a los contribuyentes siguientes:

I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$644,599,005.00, así como aquéllos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo.

El monto de la cantidad establecida en el párrafo anterior se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúe el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.

IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.

V. Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.

En este sentido, se adicionó una regla a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 número 2.20.2, la cual señala que los contribuyentes que estén obligados a presentar la informativa conforme a lo anterior que se encuentren únicamente en el supuesto de la fracción V, podrán optar por no presentarla cuando el importe total de operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero en el ejercicio fiscal sea inferior a \$ 30,000,000.

La regla antes referida brindo claridad jurídica a los contribuyentes, ya que se tenía la incertidumbre del alcance de la fracción V, toda vez que quien tenía operaciones con un residente en el extranjero por un monto indeterminado, ante la literalidad del artículo, se estaba en el supuesto de presentar en su totalidad toda la información requerida en la declaración informativa.

Asimismo, la regla 2.20.5 de la RMF de 2016 establece que los contribuyentes que estén obligados a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal (DISIF), tendrán por cumplida dicha obligación cuando presenten en forma completa la información de los siguientes apartados que les sean aplicables:

- a) Operaciones financieras derivadas contratadas con residentes en el extranjero.
- b) Inversiones permanentes en subsidiarias, asociadas y afiliadas residentes en el extranjero.
- c) Socios o accionistas que tuvieron acciones o partes sociales.
- d) Operaciones con partes relacionadas.
- e) Información sobre sus operaciones con partes relacionadas.
- f) Operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.

Conforme a lo anterior, los contribuyentes que se encontraban obligados a presentar la DISIF, podían únicamente incluir la información en los apartados que le sean aplicables.

En relación con todo lo anterior, los contribuyentes que se encuentran obligados a presentar la DISIF y respecto del tema que nos compete que es la PTU mencionaremos a continuación los apartados en los que se incluye la información relativa a esta:

Apartado. Datos Generales

En este apartado se incluirá SI o NO en el índice siguiente:

29D046000	OBTUVO ALGUNA RESOLUCION FAVORABLE POR PARTE DE AUTORIDADES JURISDICCIONALES QUE HAYA AFECTADO SU SITUACION FISCAL DURANTE EL EJERCICIO (INCLUYE PTU)
-----------	---

Conforme a lo anterior, el contador manifestará si la entidad fue acreedora de alguna resolución favorable entre otros asuntos, en materia de PTU.

Se deberá manifestar si la entidad cuenta con empleados, en el índice siguiente:

29D061000	TIENE EMPLEADOS
29D063000	EN CASO NEGATIVO A LA PREGUNTA DEL INDICE 29D061000 TIENE ALGUN CONTRATO DE SERVICIOS DE PERSONAL (OUTSOURCING)
	NOTA: EN CASO DE TENER ALGUN CONTRATO DE SERVICIOS DE PERSONAL (OUTSOURCING), SEÑALE EL RFC, NOMBRE Y DOMICILIO DE LA(S) SOCIEDAD(ES) QUE LE PRESTA(N) LOS

	SERVICIOS DE PERSONAL (OUTSOURCING), A TRAVES DEL APARTADO DENOMINADO NOTAS, EN LA SECCION DE INFORMACION ADICIONAL DE LA DECLARACION INFORMATIVA SOBRE SU SITUACION FISCAL
--	---

Lo anterior, para efectos de diagnosticar si el contribuyente tiene obligaciones de carácter laboral. Asimismo, en caso de que la entidad no cuente con empleados deberá manifestar si tiene contratado un servicio de outsourcing.

Apartado 2.

2.- ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL		
INDICE	CONCEPTO	2014
29020047000000	PTU DE OTROS RESULTADOS INTEGRALES	

Apartado. 7

7.- ANALISIS DE LAS SUBCUENTAS DE GASTOS		
29070007000000	PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES CAUSADA	
29070008000000	PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DIFERIDA	

Apartado. 10

10.- CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
29100016000000	PTU PAGADA EN EL EJERCICIO	

En este índice se deberá reflejar el importe de la PTU paga para efectos de la disminución de la utilidad fiscal.

	DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES
--	--

29100035000000	PARTICIPACION DE UTILIDADES
----------------	-----------------------------

El índice anterior reflejará la PTU que se encuentra registrada en el estado de resultados, toda vez que corresponde a una deducción contable no fiscal, como se ha mencionado en los temas anteriores.

Apartado 17.

17.- DATOS INFORMATIVOS	
INDICE	CONCEPTO

	PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES
29170000000000	PTU GENERADA DURANTE EL EJERCICIO
29170001000000	PTU NO COBRADA EN EL EJERCICIO ANTERIOR
29170002000000	PTU PAGADA EN EL EJERCICIO
29170003000000	RENTA GRAVABLE BASE PARA P.T.U.

	CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA DEL EJERCICIO
29170041000000	RESULTADO FISCAL DEL EJERCICIO
	MENOS:
29170042000000	I.S.R. (ARTICULO 9 PRIMER PARRAFO L.I.S.R.)
29170043000000	PARTIDAS NO DEDUCIBLES, EXCEPTO PROVISIONES Y RESERVAS (ARTICULO 28 FRACCIONES VIII Y IX L.I.S.R.)
29170044000000	PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS PAGADA EN EL EJERCICIO (ARTICULO 9 FRACCION I LISR)
29170045000000	EFFECTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EL EXTRANJERO POR PAGO DE DIVIDENDOS AL

	CONTRIBUYENTE (ARTICULO 77 CUARTO PARRAFO L.I.S.R.)
	IGUAL:
29170046000000	RESULTADO POSITIVO
29170047000000	RESULTADO NEGATIVO (DIFERENCIA A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 77, QUINTO PARRAFO DE LA L.I.S.R.)
	MAS:
29170048000000	SALDO INICIAL CUFIN ACTUALIZADO
	MAS:
29170049000000	DIVIDENDOS COBRADOS
	MENOS:
29170050000000	DIVIDENDOS PAGADOS
	OTROS CONCEPTOS ESPECIFICAR:
29170051000000	ESPECIFICAR
29170052000000	ESPECIFICAR
29170053000000	ESPECIFICAR
29170054000000	ESPECIFICAR
29170055000000	ESPECIFICAR
29170056000000	CUFIN TOTAL AL CIERRE DEL EJERCICIO

Conforme a todo lo anterior, se incluye la misma información que en el dictamen fiscal referido anteriormente, únicamente cambia el índice y el apartado que se deberá llenar con la información correspondiente.

6.6. Declaración anual para el trabajador

Los contribuyentes personas físicas que se encuentren tributando conforme al Capítulo I del Título IV (Salarios y asimilables a salarios), únicamente tendrán la obligación de presentar declaración anual cuando; obtengan ingresos distintos a los del Capítulo I, cuando lo comunique a su patrón; cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre y si sus ingresos anuales son superiores a \$400,000; solo en éstos caso el trabajador podrá y deberá presentar la declaración anual a más tardar el 30 de abril del ejercicio inmediato posterior al que se declara.

En este sentido, en caso de que el trabajador cuente con dos patrones, la exención de la PTU prevista en el artículo 93 de la NLISR, únicamente aplica por contribuyente y no por patrón, es

decir, si un trabajador recibe PTU por parte de dos patrones, solo tendrá la exención de los 15 días por el total de la PTU.

Asimismo, dado que el patrón deberá presentar la Declaración Informativa Múltiple (DIM) a más tardar el 15 de febrero³⁹ del ejercicio inmediato posterior al que se declara, en ella se refleja el importe de los sueldos y salarios y demás percepciones de los trabajadores.

En el caso de la PTU se deberá manifestar en el Anexo 1. Pagos del patrón efectuados a sus trabajadores, manifestando la parte exenta y gravada conforme a lo siguiente:

Anexo 1 - Pagos del Patrón Efectuados a sus Trabajadores	
Sueldos, salarios, rayas y jornales gravado	
Sueldos, salarios, rayas y jornales exento	
Gratificación anual gravado	
Gratificación anual exento	
Viáticos y gastos de viaje gravado	
Viáticos y gastos de viaje exento	
Tiempo extraordinario gravado	
Tiempo extraordinario exento	
Prima vacacional gravado	
Prima vacacional exento	
Prima dominical gravado	
Prima dominical exento	
Participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) gravado	
Participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) exento	
Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios gravado	
Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios exento	
Fondo de ahorro gravado	
Fondo de ahorro exento	

Es importante señalar que los datos manifestados en la DIM se cargarán automáticamente en la aplicación de la autoridad fiscal para efectos de la declaración anual ya sea en Asalariados⁴⁰ o en DeclaraSAT⁴¹, para efectos de ejemplificar se utilizará éste último conforme a lo siguiente:

³⁹ De conformidad con la fracción X del Artículo 9 de las Disposiciones transitorias del impuesto sobre la renta.

⁴⁰ Asalariado, esta aplicación es exclusiva para personas físicas que obtienen ingresos por asalariados o asimilables.

⁴¹ DeclaraSAT, aplicación para personas físicas que obtiene ingresos de todos los títulos.

En la sección ingresos exentos se reflejará el importe total de los conceptos mencionados el artículo 93 de la NLISR que tengan éste carácter.

7. Casos especiales

7.1. Fusión

Las corrientes doctrinales que pretenden darnos un concepto de fusión de sociedades son muchas y muy diversas; así el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española entiende por fusión:

“La acción y efecto de fundir o fundirse; unión de intereses, ideas o partidos; integración de varias empresas en una sola entidad, que suele estar legalmente regulada para evitar excesivas concentraciones de poder sobre el mercado”.

Ahora bien, aún y cuando para efectos fiscales no existe una definición del término fusión, la doctrina jurídica coincide en señalar que se entiende por fusión, la unión jurídica de los activos, pasivos y capital de dos o más empresas, denominadas fusionadas, en una sola llamada fusionante.

Asimismo, la Ley General de Sociedades Mercantiles (en adelante “LGSM”) señala en su artículo 222, que la fusión de varias sociedades deberá ser decidida por cada una de ellas, en la forma y términos que correspondan según su naturaleza. Por otro lado, continúa señalando en su artículo 226, que de la fusión de varias sociedades haya de resultar una distinta, su constitución se sujetará a los principios que rige la constitución de la sociedad a cuyo género haya de pertenecer.

En términos generales, la LGSM como directriz en la regulación de la estructura corporativa de las sociedades, es el ordenamiento que establece las características y pasos a seguir para dar cumplimiento a las obligaciones de carácter mercantil que la misma señala.

En materia fiscal, el artículo 14 del CFF, establece que se entiende por enajenación la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B del CFF.

El artículo 14-B del CFF, establece una serie de requisitos para que una fusión de sociedades no se considere enajenación en los términos del artículo 14 de dicho ordenamiento, como sigue:

“Artículo 14-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, fracción IX, de este Código, se considerará que no hay enajenación en los siguientes casos:

I. En el caso de fusión, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

a) Se presente el aviso de fusión a que se refiere el Reglamento de este Código.

b) Que con posterioridad a la fusión, la sociedad fusionante continúe realizando las actividades que realizaban ésta y las sociedades fusionadas antes de la fusión, durante un período mínimo de un año inmediato posterior a la fecha en la que surta efectos la fusión. Este requisito no será exigible cuando se reúnan los siguientes supuestos:

1. Cuando los ingresos de la actividad preponderante de la fusionada correspondientes al ejercicio inmediato anterior a la fusión, deriven del arrendamiento de bienes que se utilicen en la misma actividad de la fusionante.

2. Cuando en el ejercicio inmediato anterior a la fusión, la fusionada haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionante, o esta última haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionada.

No será exigible el requisito a que se refiere este inciso, cuando la sociedad que subsista se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusión.

c) Que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión. (...)”

(Énfasis añadido)

Con motivo de la fusión de sociedades en donde la sociedad fusionada se extingue o dos o más sociedades se unen y resulta una distinta, dichas sociedades deberán transmitir una serie de atributos tanto fiscales como contables a la sociedad fusionante o la nueva sociedad, en su caso.

Dentro de los elementos fiscales y contables que se transmiten con motivo de la fusión tenemos:

- 1) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar; su tratamiento fiscal en los casos de fusión de sociedades está regulado en el artículo 57 de la LISR.
- 2) Cuenta de Capital Aportación (“CUCA”); su tratamiento fiscal en los casos de fusión de sociedades está regulado en el artículo 78 de la LISR.
- 3) Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (“CUFIN”); su tratamiento fiscal en los casos de fusión de sociedades está regulado en el artículo 77 de la LISR.
- 4) Activos, pasivos y capital.

Ahora bien, dentro de los pasivos que una sociedad transmite a otra con motivo de una fusión de sociedades, encontramos los correspondientes a obligaciones de carácter laboral, entre las que ubicamos precisamente a la participación de los trabajadores en las utilidades (en adelante “PTU”).

Adicional a la transmisión del pasivo contable correspondiente a la PTU, se encuentran otra serie de elementos legales y de forma que también se transmiten con motivo de una fusión de sociedades y que abordaremos más adelante.

La fusión de sociedades es una figura cuya realización produce una serie de efectos, los que para poder operar, requieren reunir una serie de requisitos.

Dentro de los efectos laborales encontramos la situación de los trabajadores de las empresas participantes en la fusión de sociedades, la situación consecuente de las relaciones individuales y colectivas de trabajo, la determinación de quién continuará con las obligaciones de los trabajadores como son por mencionar algunas: el pago de cuotas al Seguro Social, pago de INFONAVIT, primas de antigüedad y el reparto de utilidades de los trabajadores; son entre otros, algunos de los efectos de la fusión que en esta área pueden llamar nuestra atención.

Para efectos de nuestro caso de estudio, nos enfocaremos en el reparto de utilidades de los trabajadores.

En términos generales, en el caso de fusión de sociedades, el procedimiento consiste en⁴²:

- 1) Se acuerda la fusión, que lleva implícitamente para las fusionadas un acuerdo de disolución sujeto a condición suspensiva, el que deberá publicarse e inscribirse en el Registro Público del Comercio (“RPC”) para que pueda surtir efectos, los que no se producirán hasta que se verifiquen los del contrato de fusión.
- 2) Una vez que el contrato de fusión y el acuerdo de disolución producen sus efectos, las sociedades fusionadas extinguirán su patrimonio, liquidándolo a través de un solo acto que consiste en una sucesión inter vivos⁴³ por medio del

⁴² Gomez Cotero, José de Jesús; Fusión y escisión de sociedades mercantiles (Efectos fiscales y aspectos corporativos); Editorial Themis 2000, Pág. 21.

⁴³ Se dice del reemplazo de titularidad sobre bienes singulares en que una persona sucede a otra como consecuencia de un contrato: compraventa, cesión, donación, permuta, etcétera.

cual transmiten sus derechos y obligaciones, así como todas sus relaciones a la sociedad que subsista o resulta como consecuencia del fusión.

- 3) Una vez que el patrimonio de las fusionadas ha sido liquidado por su transmisión a un sucesor, éstas sociedades desaparecen, surtiendo sus efectos la disolución.
- 4) Disueltas las fusionadas, la sociedad que personaliza la fusión toma a su cargo los derechos y obligaciones de éstas, como lo señala el tercer párrafo del artículo 224 de la LGSM: “Transcurrido el plazo señalado sin que se haya formulado oposición, podrá llevarse a cabo la fusión, tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades extinguidas”.

Por lo que respecta a la liberación del pasivo, éste se obtiene bien por su pago o bien porque se sustraiga del patrimonio de la sociedad; y la determinación del remanente repartible entre los socios no es otra cosa que su cuota de liquidación, es decir, la determinación del valor de su participación en el patrimonio de la sociedad.

En la fusión de sociedades la liberación del pasivo para las fusionadas se obtiene por su pago o por su transmisión a un nuevo deudor con el consentimiento expreso o tácito de los acreedores.

Dentro de la liberación del pasivo para las fusionadas encontramos el correspondiente a la PTU que se encuentre pendiente de pago al momento de la fusión, el cual entonces se dará ya sea a través del pago o por su transmisión a un nuevo deudor, sin perder de vista que se requiere el consentimiento expreso o tácito de los acreedores, en este caso de los trabajadores de la sociedad.

Abordando específicamente el caso que nos ocupa uno de los factores que más deben cuidarse antes de un proceso de fusión son las implicaciones que se tendrán con el personal que labora dentro de la empresa, una vez tomada la decisión de realizar la fusión y en materia de seguridad social debemos atender a lo siguiente⁴⁴.

La Ley Federal del Trabajo (en adelante “LFT”) en su artículo 41 hace mención a que la situación del patrón no afectará las relaciones de trabajo de la empresa o establecimiento. El patrón sustituto será solidariamente responsable con el nuevo por las obligaciones derivadas de las relaciones trabajo y de la ley, nacidas antes de la fecha de la substitución, hasta por el termino de seis meses; concluido este periodo sustituirá únicamente la responsabilidad del nuevo patrón. El término de seis meses, se contara a partir de que se dé aviso de la sustitución a los trabajadores.

Es necesario también dar aviso al Instituto Mexicano del Seguro Social (en adelante “IMSS”), debiendo informar sobre la compañía que subsiste y de la compañía fusionada para que la dependencia técnica que califica el grado de riesgo, revise el giro de la empresa y determine el grado de riesgo y prima con que debe cotizar la empresa que subsista.

⁴⁴ Molotla Canacasco, Brenda, Durán Arreola, Elizabeth, Torres Garín, Omar Iván; Fusión de sociedades (Seminario “La globalización económica y sus efectos fiscales en México”); IPN 2008; Pág. 106.

Para ello debe presentarse ante el IMSS la modificación en la inscripción patronal por fusión que es un aviso que presenta el patrón o sujeto obligado bajo propuesta de decir verdad y para ello deberán presentar los siguientes documentos:

- 1) Tarjeta de identificación patronal.
- 2) Copia del poder notarial para identificarse como representante legal.
- 3) Testimonio notarial que acredite la fusión, inscrito en el RPC.
- 4) Aviso ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (“SHCP”) de la fusión.
- 5) Aviso de inscripción patronal o de modificación en el registro patronal (AFIL-01).
- 6) Inscripción de las empresas y Modificaciones en el Seguro de Riesgos de Trabajo (CLEM-01).

Cabe resaltar que dentro de una fusión de sociedades los trabajadores de las compañías son traspasados con la fusión de las compañías y estos seguirán conservando sus prestaciones (antigüedad, días de vacaciones, etc.), es decir, todas estas obligaciones patronales se transmiten a la compañía fusionante. Al igual que se toman las obligaciones con terceros de las compañías fusionadas por parte de la compañía fusionante, se deberán tomar las responsabilidades de patrón con los empleados que laboran en las compañías fusionadas, ya que en las operaciones de fusión de sociedades los empleados se encuentran contemplados dentro de las compañías a ser fusionadas.

Ahora bien, resulta necesario abordar dos escenarios que se presentan una vez realizada la fusión respecto al pago de la PTU.

El inciso c) de la fracción I del artículo 14-B, establece que la sociedad fusionante deberá presentar una declaración con motivo de la fusión de sociedad, toda vez que finaliza anticipadamente el ejercicio de la fusionada. Es entonces en ese momento, en su caso, cuando se determina un importe de PTU a repartir a los trabajadores, por las utilidades generadas desde el inicio del ejercicio en que se realice la fusión y hasta que ésta se concrete.

Como hemos comentado anteriormente, la fusionante entonces adquiere la obligación de pago de ese monto o bien la fusionada realiza el pago al momento de la fusión. En el primer caso, cuando es la fusionante la que adquiere la obligación de pago de la PTU que quedo pendiente de pago al momento de la fusión, de acuerdo con el artículo de 122 de la LFT, deberá realizar el pago de dicho importe y sólo lo realizaría a los trabajadores que le fueron traspasados con motivo de la fusión.

Por otro lado tenemos que una vez traspasados los trabajadores a la sociedad fusionante, éstos por consiguiente ahora laboran para un nuevo patrón.

Así entonces que dichos trabajadores participarán en las utilidades que genere la empresa a la que con motivo de la fusión fueron traspasados, desde el momento en que se dio la fusión y hasta el cierre del ejercicio y sólo en la parte que les corresponda por dicho periodo y en los términos del artículo 123 de la LFT.

7.2. Escisión

El Diccionario Jurídico Mexicano (editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM) señala que es una forma de desconcentración por la cual una sociedad madre engendra a manera de partenogénesis una o más filiales y le transmite su patrimonio a título universal⁴⁵.

El Diccionario de la Real Academia Española señala que escindir es cortar, dividir o separar; es decir, la escisión es la separación o división de un ente.

La LGSM, en su artículo 228-Bis, establece que se da la escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.

Para efectos fiscales, de acuerdo con el artículo 15-A del CFF, se entiende por escisión lo siguiente:

“Artículo 15-A. Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

- a) Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga; o
- b) Cuando la sociedad escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital, a dos o más sociedades escindidas, extinguiéndose la primera. En este caso, la sociedad escindida que se designe en los términos del artículo 14-B de este Código, deberá conservar la documentación a que se refiere el artículo 28 del mismo.”

(Énfasis añadido)

El artículo 14 del CFF, señala que se entiende por enajenación la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B del CFF.

Ahora bien, el artículo 14-B del CFF, establece una serie de requisitos para que una escisión de sociedades no se considere enajenación en los términos del artículo 14 del mismo ordenamiento en comento.

“Artículo 14-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, fracción IX, de este Código, se considerará que no hay enajenación en los siguientes casos:

⁴⁵ Gomez Cotero, José de Jesus; Fusión y escisión de sociedades mercantiles (Efectos fiscales y aspectos corporativos); Editorial Themis 2000, Pág. 39.

(...)

II. En escisión, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

a) Los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un período de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión.

Para los efectos del párrafo anterior, no se computarán las acciones que se consideran colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista. Tampoco se consideran colocadas entre el gran público inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.

Tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerará el valor de las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, en cuyo caso, el 51% de las partes sociales deberá representar, al menos, el 51% de los votos que correspondan al total de las aportaciones.

Durante el período a que se refiere este inciso, los accionistas de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto o los socios de por lo menos el 51% de las partes sociales antes señaladas, según corresponda, de la sociedad escidente, deberán mantener la misma proporción en el capital de las escindidas que tenían en la escidente antes de la escisión, así como en el de la sociedad escidente, cuando ésta subsista.

b) Que cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escidente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan a la escidente. La designación se hará en la asamblea extraordinaria en la que se haya acordado la escisión.

(...)

No será aplicable lo dispuesto en este artículo cuando en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se le otorgue a la escisión el tratamiento de reducción de capital.

(...)”

(Énfasis añadido)

De lo anterior podemos resumir lo siguiente:

- 1) Que los accionistas de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente y de las escindidas sean los mismos durante un año anterior a la escisión (para el caso de la escidente) y durante dos años posteriores.
- 2) Que los accionistas de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente deberán mantener la misma proporción en el capital en las sociedades escindidas y escidente durante un periodo de dos años posteriores a la escisión.
- 3) Que cuando la sociedad escidente desaparezca con motivo de la escisión, designe a una sociedad escindida para que asuma las obligaciones de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas correspondientes a la escidente.
- 4) Que en caso de que a la escisión se le dé el tratamiento de reducción de capital, se considerará que hubo enajenación derivado de la transmisión de activos y pasivos, aún y cuando se dé cumplimiento a los requisitos antes mencionados.

Tal y como sucede en el caso de fusión de sociedades, con motivo de la escisión de sociedades en donde la sociedad escidente se separa o divide en una o más sociedades, dicha sociedad deberá transmitir una serie de atributos tanto fiscales como contables a la sociedad o sociedades escindidas, en su caso.

Dentro de los elementos fiscales y contables que se transmiten con motivo de la escisión tenemos:

- 1) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar; su tratamiento fiscal en los casos de escisión de sociedades está regulado en el artículo 57 de la LISR.
- 2) Cuenta de Capital Aportación (“CUCA”); su tratamiento fiscal en los casos de escisión de sociedades está regulado en el artículo 78 de la LISR.
- 3) Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (“CUFIN”); su tratamiento fiscal en los casos de escisión de sociedades está regulado en el artículo 77 de la LISR.
- 4) Activos, pasivos y capital.

Ahora bien, dentro de los pasivos que una sociedad transmite a otra con motivo de una escisión de sociedades, encontramos los correspondientes a obligaciones de carácter laboral, entre las que ubicamos precisamente a la PTU.

Adicional a la transmisión del pasivo contable correspondiente a la PTU, se encuentran otra serie de elementos legales y de forma que también se transmiten con motivo de una escisión de sociedades y que abordaremos más adelante.

Este punto a analizar resulta de suma importancia, ya que independientemente del efecto laboral que en principio implicaría una sustitución patronal para aquellos trabajadores que pasen a las sociedades escindidas, habrá que determinar el procedimiento de cálculo de la PTU, pues aun cuando existe el fenómeno de causahabencia⁴⁶ respecto de la sociedad escidente, debemos

⁴⁶ Persona que tiene su derecho procedente de otra, denominada autor o causante.

distinguir la utilidad que se generó después de la escisión de aquella que le corresponde hasta antes de la operación⁴⁷.

Bajo este orden de ideas, primeramente debemos citar que el artículo 126 de LFT establece que las empresas de nueva creación quedan exceptuadas al reparto de utilidades. Para los casos en que una nueva sociedad nace con motivo de una escisión de sociedades, en su carácter de sociedad escindida, existe regla expresa o de excepción, por lo que se podría pensar que aún en el caso de las escindidas no existe la obligación de repartir utilidades durante el primer ejercicio.

No obstante lo anterior, resulta claro que en el caso de escisión de sociedades, éste supuesto no debe ser interpretado de esta forma, en virtud de que esta figura (la de la escindida) solamente representa la continuación del objeto o actividades de la escidente bajo una denominación social distinta, ya que interpretar lo contrario se traduciría en una situación que podría resultar perjudicial para los trabajadores.

De lo anterior se desprende entonces el principal cuestionamiento respecto a éste caso, y está enfocado en la determinación de la base para el reparto de la PTU en el caso de escisión de sociedades en la que nace una nueva sociedad denominada escindida.

A continuación se muestra un caso práctico⁴⁸ en el que se muestra en términos generales la mecánica de cálculo de la base para el reparto de la PTU para los casos en que una sociedad escindida nace con motivo de la escisión de una sociedad escidente.

Planteamiento

Se escinde la sociedad Alfa, S.A. (escidente) con fecha de 30 de junio de 2014, surgiendo como consecuencia de este movimiento la escindida Beta, S.A., quien participa del patrimonio de la escidente en un 20%.

La escidente contaba a la fecha de la escisión con 2,500 trabajadores, de los cuales 1,000 fueron asignados a la escindida Beta.

Las bases para la PTU determinadas al 31 de diciembre de 2013 fueron las siguientes:

Escidente Alfa \$500,000

Escindida Beta \$100,000

Nota:

Cabe mencionar que para efectos de éste caso práctico, se considera que la totalidad de los trabajadores participa de forma igual en las utilidades.

Opción 1, Determinación de la utilidad a repartir a partir de la escidente al 30 de junio de 2015

⁴⁷ Gomez Cotero, José de Jesus; Fusión y escisión de sociedades mercantiles (Efectos fiscales y aspectos corporativos); Editorial Themis 2000, Pág. 119.

⁴⁸ Bautista Olivares, David, Cordero García, José Luis, García Baeza, Moisés, Mosqueda Baliño, Arturo, Saucedo Álvarez, Ricardo; Análisis fiscal de la escisión y fusión de sociedades; IPN 2004; Pág. 68.

Concepto	Alfa	Beta
Base de reparto	\$300,000	\$300,000
Tasa de PTU	10%	10%
PTU	\$30,000	\$30,000
Trabajadores	2,500	2,500
Utilidad a repartir	12	12

Opción 2, Determinación de la utilidad a repartir tanto en la sociedad escindida como en la sociedad escidente al 31 de diciembre de 2015

Concepto	Alfa	Beta
Base PTU total	\$500,000	\$100,000
Base repartida	\$300,000	“cero”
Base de reparto	\$200,000	\$100,000
Tasa de PTU	10%	10%
PTU	\$20,000	\$10,000
Trabajadores	1,500	1,000
Utilidad a repartir	13	10

Como puede observarse, la opción 2, resulta la forma más equitativa de repartir las utilidades generadas, ya que todos los trabajadores se ven beneficiados por las utilidades generadas hasta antes de la escisión, en la medida que dichos trabajadores participaron en la obtención de dichas utilidades, adicional a que por otro lado, reciben también un porcentaje de las utilidades generadas después de la escisión en la empresa que fueron asignados, es decir, en la sociedad escindida.

7.3. Liquidación

De acuerdo con el artículo 234 de la LGSM, una vez disuelta una sociedad mercantil, ésta se pondrá en liquidación.

La LGSM continúa señalando en su artículo 235 que la liquidación estará a cargo de uno o más liquidadores, quienes serán representantes legales de la sociedad y responderán por los actos que ejecuten excediéndose de los límites de su cargo.

También la LGSM en su artículo 240 establece que la liquidación se practicará con arreglo a las estipulaciones relativas del contrato social o a la resolución que tomen los socios al acordarse o reconocerse la disolución de la sociedad.

El artículo 241 de la LGSM indica que los administradores de la sociedad entregarán a los liquidadores todos los bienes, libros y documentos de la sociedad, levantándose en todo caso un inventario del activo y pasivo sociales.

Dentro de los pasivos sociales de la sociedad que se liquida encontramos los correspondientes a obligaciones de carácter fiscal y laboral. En éste punto podemos encontrar a la PTU que se encuentre provisionada en todo caso, en los libros de la sociedad.

De acuerdo con el artículo 242 de la LGSM los liquidadores tendrán la facultad de concluir las operaciones sociales que hubieren quedado pendientes al tiempo de la disolución, cobrar lo que se deba a la sociedad y pagar lo que ella deba.

Asimismo, tenemos que de acuerdo con el artículo 11 del CFF la sociedad que entra en liquidación terminará anticipadamente su ejercicio fiscal por las operaciones normales y deberá considerar que habrá un ejercicio por todo el tiempo que dure la liquidación y deberá cumplir con sus obligaciones fiscales conforme a las disposiciones específicas aplicables en cada periodo.

Por otra parte tenemos que la fracción I del artículo 23 del Reglamento del CFF (en adelante "RCFF"), señala que se presentará aviso de cancelación del RFC, conjuntamente con la declaración final de la liquidación total del activo de la sociedad.

Asimismo, la fracción III del artículo 32-A del CFF establece la obligación de dictaminar el ejercicio de liquidación a aquellos contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubiesen estado obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.

Ahora bien, independientemente de que se tenga que presentar la última declaración en el ejercicio de liquidación de conformidad con el artículo 12 de la LISR, el liquidador determinará y enterará el impuesto correspondiente al periodo comprendido desde el inicio de liquidación y hasta el último mes del año de que se trate.

Como parte de la determinación del impuesto correspondiente, se determinará el correspondiente a la PTU generada en dicho ejercicio y se reconocerá el pasivo social correspondiente a dicho concepto.

Mencionar que cuando la sociedad que entra en liquidación haya efectuado pago a sus trabajadores, deberá cumplir con la obligación de presentar la declaración informativa de pago de salarios a más tardar el 15 de febrero del ejercicio siguiente a aquél en que terminó el ejercicio anticipadamente con motivo de la liquidación de la sociedad de conformidad con la fracción VII del artículo 99 de la LISR.

Dentro del pago de lo que la sociedad debe al tiempo de la disolución encontramos a los pasivos sociales, como son por mencionar algunas, cuentas por pagar con proveedores y acreedores,

préstamos bancarios, impuestos pendientes de pago, etc., dentro de los impuestos pendientes de pago encontramos algunos como retenciones de ISR, IVA, PTU por pagar, entre otras.

De acuerdo con lo anterior, tenemos que antes de llevarse a cabo la liquidación del haber social de la sociedad que se liquida con base en el artículo 243, ningún socio podrá exigir de los liquidadores la entrega total del haber que les corresponda, hasta que no se hayan extinguido los créditos pasivos de la sociedad, o se haya depositado su importe si se presentará inconveniente para hacer su pago.

Por tanto tenemos que para el caso específico de pasivos sociales, y más específico aún en el caso de la PTU pendiente de pago a los trabajadores al tiempo de la liquidación, ésta deberá ser pagada a los acreedores, en este caso los trabajadores, o bien en su caso, depositarse el importe si se presentará inconveniente para hacer su pago.

De acuerdo con el artículo 243 de la LGSM, el acuerdo sobre la distribución parcial deberá publicarse en el periódico oficial del domicilio de la sociedad, y los acreedores tendrán el derecho de oposición en la forma y términos del artículo 9 de la ley en comento que a la letra señala:

“Artículo 9. Toda sociedad podrá aumentar o disminuir su capital, observando, según su naturaleza, los requisitos que exige esta ley.

La reducción del capital social, efectuada mediante reembolso a los socios o liberación concedida a éstos de exhibiciones no realizadas, se publicará por tres veces en el periódico oficial de la entidad federativa en la que tenga su domicilio la sociedad, con intervalos de diez días.

Los acreedores de la sociedad, separada o conjuntamente, podrán oponerse ante la autoridad judicial a dicha reducción desde el día en que se haya tomado la decisión por la sociedad, hasta cinco días después de la última publicación.

La oposición se tramitará en la vía sumaria, suspendiéndose la reducción entre tanto la sociedad no pague los créditos de los opositores, o no los garantice a satisfacción del juez que conozca del asunto, o hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada.”

(Énfasis añadido)

Es decir, en caso de que los trabajadores no estuviesen de acuerdo con el monto que les corresponde por concepto de PTU podrán ejercer su derecho de oposición en la forma y términos de dicho artículo.

8. Estímulo fiscal. Disminución de la PTU en los pagos provisionales

8.1. Fundamento legal

El 28 de noviembre de 2006, se publica en el Diario Oficial de la Federación (en adelante “DOF”) un decreto bajo la presidencia de Vicente Fox Quesada llamado “DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican y se modifican los diversos publicados el 5 de marzo de 2003 y el 31 de octubre de 1994”, en el que se permitía la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades para efectos del cálculo de los pagos provisionales de ISR, considerando lo siguiente:

“(…)

Que se considera conveniente que los pagos provisionales mensuales efectuados a partir del pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y hasta la conclusión del ejercicio fiscal se vean disminuidos de forma proporcional, a efecto de que los mismos guarden congruencia con el impuesto sobre la renta del ejercicio, sin que en ningún momento dicha disminución sea considerada como deducción ya que la misma se realiza sólo para efectos del cálculo de los pagos provisionales;

Que de acuerdo con lo anterior, resulta conveniente otorgar un estímulo fiscal a los contribuyentes personas morales, a fin de que disminuyan de la utilidad fiscal determinada de conformidad con la fracción II del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio, en los términos del artículo 123, inciso e), fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

Que el otorgamiento de los estímulos fiscales a que se refieren los párrafos anteriores resulta conveniente, tomando en cuenta que, tanto la deducción inmediata, como la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas son conceptos que no inciden para la determinación del coeficiente de utilidad de los pagos provisionales que se efectúen durante el ejercicio, a diferencia de lo que ocurre con las demás deducciones efectuadas en un ejercicio fiscal, las cuales sí inciden en dicha determinación;

(…)”

Por lo antes expuesto, derivado de que a partir del ejercicio fiscal 2005 la PTU pagada se disminuía a la utilidad fiscal, es evidente que el estímulo fiscal va encaminado a homologar el tratamiento a nivel anual.

Dicho estímulo se encuentra contemplado en el artículo segundo, el cual establece lo siguiente:

Artículo Segundo. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que tributen en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en disminuir de la utilidad fiscal determinada de conformidad con la fracción II del artículo 14 de dicha Ley, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El citado monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se deberá disminuir, por partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a diciembre del ejercicio fiscal de que se trate. La disminución a que refiere este artículo se realizará en los pagos provisionales del ejercicio de manera acumulativa.

Ahora bien, en el artículo siguiente se señalan las consideraciones especiales para efectos del cálculo del coeficiente de utilidad, como sigue:

Artículo Tercero. Para los efectos de los estímulos fiscales previstos en los artículos primero y segundo del presente Decreto, se estará a lo siguiente:

I. Los estímulos fiscales se aplicarán hasta por el monto de la utilidad fiscal del pago provisional que corresponda y, en su caso, el remanente que no se hubiera aplicado, se podrá aplicar en los siguientes pagos provisionales del mismo ejercicio.

II. En ningún caso se deberá recalcularse el coeficiente de utilidad determinado en los términos de la fracción I del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo anterior para las personas morales que en el ejercicio fiscal 2007 deseen disminuir la PTU pagada en los pagos provisionales del mismo ejercicio, no deberán recalcularse el coeficiente de utilidad determinado, el cual se estudiará en temas posteriores.

En relación con lo anterior, para el ejercicio fiscal 2014 se publica en el DOF el 26 de diciembre de 2014 bajo la presidencia de Enrique Peña Nieto el decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa, en el que se consideró lo siguiente:

“(…)

Que una de las medidas que permanecen es aquella que permite a los contribuyentes del régimen general de las personas morales de la Ley del Impuesto sobre la Renta, disminuir de la utilidad fiscal determinada para los efectos de los pagos provisionales de este impuesto, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio, por considerar que se trata de un estímulo que contribuye a liberar recursos para que los contribuyentes los asignen a sus actividades productivas;

(…)”

Por lo anterior, el beneficio fiscal se encuentra establecido en el “Capítulo 1. Del Impuesto sobre la Renta” en el artículo 1.1., el cual establece lo siguiente:

“Artículo 1.1. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que tributen en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en disminuir de la utilidad fiscal determinada de conformidad con el artículo 14, fracción II de dicha Ley, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El citado monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se deberá disminuir, por partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a diciembre del ejercicio fiscal de que se trate. La disminución a que se refiere este artículo se realizará en los pagos provisionales del ejercicio de manera acumulativa.

Conforme a lo establecido en el artículo 28, fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades que se disminuya en los términos de este artículo en ningún caso será deducible de los ingresos acumulables del contribuyente.

Para los efectos del estímulo fiscal previsto en el presente artículo, se estará a lo siguiente:

- I. El estímulo fiscal se aplicará hasta por el monto de la utilidad fiscal determinada para el pago provisional que corresponda.
- II. En ningún caso se deberá recalcular el coeficiente de utilidad determinado en los términos del artículo 14, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta con motivo de la aplicación de este estímulo.”

Por lo anterior, para el ejercicio fiscal 2014, las compañías podrán disminuir la PTU pagada en los pagos provisionales de dicho ejercicio.

En el año 2015 el estímulo fiscal antes descrito paso a ser considerado en la fracción VIII del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación, es importante señalar que en dicho artículo se establecen diversos estímulos fiscales y exenciones.

8.2. Consideraciones legales

De conformidad con el artículo 32-D del CFF establece que los particulares tendrán derecho a aplicar los subsidios o estímulos previstos en las disposiciones fiscales aplicables, siempre que no se ubiquen en los siguientes supuestos:

- I. Tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

II. Tengan a su cargo créditos fiscales determinados, firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados.

III. No se encuentren inscritos en el registro federal de contribuyentes.

IV. Habiendo vencido el plazo para presentar alguna declaración, provisional o no, y con independencia de que en la misma resulte o no cantidad a pagar, ésta no haya sido presentada. Lo anterior no es aplicable tratándose de la omisión en la presentación de declaraciones que sean exclusivamente informativas.

Adicionalmente indica que en el caso de que los particulares, que tengan derecho al otorgamiento de subsidios o estímulos, se ubiquen en los dos primeros supuestos, no se considerarán comprendidos en ellos cuando celebren convenio con las autoridades fiscales para cubrir a plazos los adeudos fiscales. Cuando se ubiquen en los dos últimos supuestos, los contribuyentes contarán con un plazo de quince días a partir de que les sea notificada la irregularidad para corregir su situación fiscal.

Asimismo, el artículo 25 del CFF dispone que podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos.

Ahora bien, de acuerdo con el decreto citado en el tema anterior, las disposiciones de dicho artículo, no eximen de la obligación de presentar el aviso a que se refiere el artículo 25 del CFF, por lo que se recomienda presentar dicho aviso ante la autoridad fiscal competente en los términos que indica la citada disposición.

Para la aplicación del estímulo fiscal en los pagos provisionales, primeramente debemos identificar el artículo que establece la mecánica de determinación, que se encuentra comprendida en el artículo 16 de la LISR.

A continuación se presenta el orden de prelación del estímulo fiscal en materia de PTU para los pagos provisionales de ISR⁴⁹:

	Ingresos nominales	Artículo 14 Párrafo 3 LISR
Por	Coficiente de utilidad	Artículo 14 Fracc. I LISR
Igual	Utilidad fiscal estimada	Artículo 14 Fracc. II LISR RMF 2016 regla 3.3.3.4. y fracción XII
Más	Inventario acumulable PTU pagada en el mismo ejercicio (únicamente en pago provisional de los meses de mayo a	Artículo noveno transitorio LISR
Menos	diciembre).	Artículo 16 fracción VIII LIF

⁴⁹ Humberto Cruz Hernández, Disminución de la PTU en los pagos provisionales del ISR del ejercicio 2008, Facultad de Contaduría y Administración. Del texto original se actualizo con los preceptos legales para 2016.

	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar (actualizadas)	Artículo 14 Fracc. II LISR
Menos		
Igual	Utilidad fiscal base	Artículo 14 Fracc. II LISR
Por	Tasa de ISR 30%	Artículo 14 Fracc. III LISR
Igual	ISR causado para pago provisional	Artículo 14 Fracc. III LISR
Menos	Pagos provisionales efectuados con anterioridad	Artículo 14 Fracc. III LISR
Menos	Retención de ISR por instituciones de crédito	Artículo 14 Fracc. III LISR
Igual	ISR a enterar en pago provisional en caso de no aplicar el Decreto de beneficios fiscales	Artículo 14 LISR

8.3. Determinación

De acuerdo con el estímulo fiscal citado en los temas anteriores establecido en la fracción VIII del artículo 16 de la LIF, el estímulo fiscal consiste en disminuir de la utilidad fiscal determinada en los términos de la fracción II del artículo 14 de la LISR, la PTU que se haya determinado en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que se haya efectivamente pagado en el ejercicio en el que se efectúe dicha disminución.

El estímulo fiscal es aplicable para las personas morales del régimen general, es decir, las que tributan en el Título II de la LISR.

Cabe señalar que se disminuirá la PTU efectivamente pagada en los pagos meses de mayo a diciembre del mismo ejercicio de manera acumulativa hasta el importe que importe de la utilidad fiscal y el excedente de PTU que no se haya aplicado, se podrá aplicar en los siguientes pagos provisionales del mismo ejercicio.

A continuación se ejemplifica lo anterior:

La compañía Mena Villaseñor, S.A. de C.V. pago un importe de \$33,160 por concepto de PTU en el ejercicio fiscal 2014 en el mes de mayo, el cual pretende aplicar el estímulo fiscal del artículo 1.1., del decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa:

	PTU efectivamente pagada 2016	33,160
(/)	Numero de meses de mayo a diciembre 2016	8
(=)	PTU efectivamente pagada disminuible proporcional	4,145

Concepto	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Ingresos nominales	272,200	554,400	815,600	1,058,800	1,351,000	1,533,200	1,805,400	2,177,600	2,449,600	2,732,000	2,994,300	3,094,300
(*) C.U.	13.71%	13.71%	13.71%	14.26%	14.26%	14.26%	14.26%	14.26%	14.26%	14.26%	14.26%	14.26%
(=) Utilidad fiscal	37,319	76,008	111,819	150,985	192,653	218,634	257,450	310,526	349,313	389,583	426,987	441,247
(+) Inventario acumulable	1,250	2,500	3,750	5,000	6,250	7,500	8,750	10,000	11,250	12,500	13,750	15,000
(-) PTU pagada en el mismo ejercicio					4,145	8,290	12,435	16,580	20,725	24,870	29,015	33,160
(=) Utilidad fiscal base	38,569	78,508	115,569	155,985	194,758	217,844	253,765	303,946	339,838	377,213	411,722	423,087
(*) Tasa de ISR 30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%
(=) ISR causado para pago provisional	11,571	23,552	34,671	46,795	58,427	65,353	76,130	91,184	101,951	113,164	123,517	126,926
(-) Pagos provisionales anteriores		11,571	23,552	34,671	46,795	58,427	65,353	76,130	91,184	101,951	113,164	123,517
(=) ISR a cargo	11,571	11,982	11,118	12,125	11,632	6,926	10,776	15,054	10,768	11,213	10,353	3,410

Consideraciones:

- La proporción de la PTU pagada a disminuir se realiza de manera acumulativa.
- Se aplicará hasta por el monto de la utilidad fiscal del pago provisional que corresponda y, en su caso, el remanente que no se hubiera aplicado, se podrá aplicar en los siguientes pagos provisionales del mismo ejercicio.

8.4. Efecto en el coeficiente de utilidad

Derivado de la aplicación del estímulo antes citado, diversas compañías tienen la incertidumbre respecto a qué utilidad debe ser considerada para determinar el coeficiente de utilidad, es decir, si se debe considerar la utilidad fiscal antes o después de disminuir la PTU.

Ahora bien, considerando la exposición de motivos que inicialmente se establecieron en el decreto antes citado y posteriormente incorporado al artículo 16 de la LIF, se interpreta que la utilidad fiscal que se debe considerar en la determinación del coeficiente de utilidad, es aquella que resulta de disminuir a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas en el mismo, antes de efectuar la disminución de la PTU generada en el ejercicio inmediato anterior, efectivamente pagada en el ejercicio en el que se efectuará su disminución.

Lo anterior, toda vez que, en caso de determinar el coeficiente de utilidad disminuyendo a la utilidad fiscal la PTU pagada y adicionalmente aplicando el estímulo de la disminución de la PTU pagada, se estaría teniendo un doble beneficio fiscal.

Sin embargo, derivado de que a la fecha de la elaboración de éste trabajo no existen reglas o criterios por parte de la autoridad fiscal podría variar la postura.

9. Análisis respecto a criterios de la PTU en ISR

9.1. Tratamiento en el Ajuste Anual por Inflación

Las personas morales que tributan en el Título II de la LISR deberán determinar el ajuste anual por inflación con fundamento en el artículo 44 de la ley en comento, mediante la comparación de los saldos promedio anuales de sus deudas y créditos.

Por lo anterior, resulta evidente analizar si la PTU debe considerarse dentro del promedio anual de deudas, derivado de que la misma se determina al cierre del ejercicio y su pago se realiza dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que se presente la declaración anual.

Ahora bien, para efectos de la LISR se consideran deudas las siguientes:

“Artículo 46. Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 20 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse.

También son deudas, los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital, que sean o hayan sido deducibles. Para estos efectos, se considera que las reservas se crean o incrementan mensualmente y en la proporción que representan los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio.

En ningún caso se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, VIII y IX del artículo 28 de esta Ley, así como el monto de las deudas que excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVII del mismo artículo.

(...)”

Al respecto, se considera deuda cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, por lo que cualquier concepto que caiga en éste supuesto deberá formar parte de la determinación del ajuste anual por inflación.

Asimismo, el segundo párrafo del citado artículo señala que se consideran deudas los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital se sean o hayan sido deducibles, sin embargo, la PTU no es un concepto deducible, ya que se considera como no deducible de conformidad con la fracción XXVI del artículo 28 de LISR.

Ahora bien, respecto al tercer párrafo, observamos que éste excluye a las partidas no deducibles de conformidad con las fracciones I, VIII y IX del artículo 28, de las cuales observamos la fracción VIII que se refiere a las provisiones de pasivos, que si bien las compañías realizan una provisión para la PTU por pagar, ésta no se considerará para el cálculo del ajuste anual por inflación de conformidad con los preceptos antes citados.

De conformidad con el artículo 122 de la LFT, se establece que la participación de los trabajadores debe efectuarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha de presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, por lo que el patrón a la fecha del cierre del ejercicio fiscal conoce cuál es el monto de las utilidades que se deberán entregar, por lo que deberán formar parte del ajuste anual por inflación desde esa fecha y hasta que se liquiden las mismas.

Lo anterior se sustenta con la tesis siguiente:

“RENTA. EL ARTÍCULO 48, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO INCLUIR DENTRO DE LA EXCEPCIÓN DEL CONCEPTO DE DEUDA A LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).

El artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 obliga a las personas morales a calcular el ajuste anual por inflación, para lo cual los numerales 47 y 48 de dicho ordenamiento definen, respectivamente, los conceptos de crédito y deuda, para determinar si el ajuste anual por inflación se considerará como un ingreso acumulable o como una partida deducible. Ahora bien, el referido artículo 48 dispone que se considerará deuda para los efectos del artículo 46 de dicha ley, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, excluyendo expresamente los pagos por concepto de impuesto sobre la renta o impuesto al activo, las provisiones para la creación o incremento de reservas de activo o pasivo y reservas para indemnización de personal y pagos por antigüedad. En ese sentido, es evidente que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas constituye una deuda para efectos del cálculo del ajuste anual por inflación, partiendo de la base de que los elementos que componen la obligación del patrón de participar a los trabajadores de las utilidades se determinan al final de cada ejercicio fiscal, es decir, se conoce al acreedor, el monto que se le adeuda y hasta la fecha en que tal obligación es exigible, a diferencia de lo que ocurre con las reservas mencionadas, ya que los elementos que integran este tipo de obligaciones si bien son determinables, no se encuentran determinados al momento de realizar el cálculo del ajuste anual por inflación, precisamente ante la incertidumbre en la realización del acto o hecho para el cual fueron creadas. Por lo tanto, el artículo 48, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, no viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que de excluir a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas del cálculo del ajuste anual por inflación, se dejaría de atender a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Amparo en revisión 176/2005. Procesos, Servicio y Desarrollo, S.A. de C.V. 22 de junio de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Gustavo Ruiz Padilla.⁵⁰

(Énfasis añadido)

Cabe señalar que la PTU que se debe considerar es la determinada en el ejercicio más el importe de PTU no reclamado en ejercicios anteriores.

9.2. UFIN

9.2.1. Antecedentes del papel de la PTU en la determinación de la UFIN

Las personas morales del régimen general deberán determinar una CUFIN de conformidad con el artículo 77 de la LISR, que a la letra señala:

“Artículo 77. Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 177 de esta Ley...

(...)

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine de conformidad con el siguiente párrafo.

(...)”

Por lo anterior, la CUFIN se adicionará con la Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio (UFIN), la cual se determinará disminuyendo al resultado fiscal, el ISR pagado, los

⁵⁰ Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XXIII, Febrero de 2006 Tesis: 1a. XXX/2006 Página: 644 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

gastos no deducibles, exceptos las provisiones, reservas para el pago de personal y la participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio.

Por lo anterior, analizaremos el papel que ha jugado la PTU en la determinación de la UFIN a lo largo del tiempo, conforme al cuadro siguiente:

Ejercicio Fiscal	UFIN	PTU a disminuir a la UFIN	Fundamento Legal
de 1991 a 2001	Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, incrementado con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta Ley, la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio a que hace referencia el artículo 10 tercer párrafo de esta Ley, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la Ley citada y el impuesto sobre la renta pagado en los términos del primer párrafo del artículo 10 de la misma Ley.	PTU Generada	Tercer párrafo del artículo 124 LISR
2002 y 2003	Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada.	PTU Generada	Tercer párrafo del artículo 88 LISR y fracción XXV del artículo 32 de la LISR
2004	Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada	PTU pagada no deducible	Tercer párrafo del artículo 88 LISR, fracción XXV del artículo 32 de la LISR y XC decreto Publicado el 1 de enero 02

2005	Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma.	PTU Generada	Tercer párrafo del artículo 88, fracción I artículo 10 de LISR y Fracción II del tercer transitorio del decreto publicado el 1 de diciembre de 2004
2006 a 2014	Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma.	PTU pagada	Tercer párrafo del artículo 88 y fracción I artículo 10 LISR (2006 - 2013). Tercer párrafo del artículo 77 y fracción I artículo 9 LISR 2014 y 2015)

9.2.2. Disminución de la PTU en la UFIN (Utilidad Fiscal Neta)

Como se mencionó en el tema anterior se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine de conformidad con el siguiente párrafo. Lo anterior se ejemplifica a continuación:

Resultado fiscal del ejercicio
Menos:
I.S.R. título II artículo 9 párrafo primero
Partidas no deducibles, excepto provisiones y reservas. Artículo 32 fracciones VIII y IX L.I.S.R.
Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas artículo 9 fracción I LISR
Igual:
Utilidad fiscal neta del ejercicio (UFIN)

Ahora bien, para determinar el resultado fiscal nos remitiremos al artículo 9 de la LISR, que a manera de resumen señala lo siguiente:

	Ingresos Acumulables
Menos:	Deducciones Autorizadas
Igual	Utilidad Fiscal
Menos:	PTU pagada
	Pérdida pendientes de aplicar
Igual	Resultado Fiscal

Como se puede observar de la disposición antes expuesta, en el resultado fiscal ya se encuentra disminuida la PTU pagada en el ejercicio, por lo que este concepto se disminuye dos veces al saldo de la UFIN. Por lo anterior, las autoridades fiscales emitieron el criterio siguiente:

“36/ISR/N⁵¹. Utilidad fiscal neta del ejercicio. En su determinación no debe restarse al resultado fiscal del ejercicio la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

El artículo 77, tercer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de tal Ley, el importe de las partidas no deducibles para los efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en el artículo 28, fracciones VIII y IX de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere el artículo 9, fracción I de la misma Ley, y el monto que se determine de conformidad con el cuarto párrafo del artículo analizado.

El artículo 9, segundo párrafo de la Ley en comento establece el procedimiento para determinar el resultado fiscal del ejercicio. En particular, la fracción I del párrafo referido indica que, como parte de dicho procedimiento, se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el Título II de tal Ley y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo tanto, debido a que en el resultado fiscal del ejercicio ya se encuentra disminuida la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio de conformidad con el artículo 9, segundo párrafo de la Ley

⁵¹ Origen 2014. Primer antecedente: Emitido mediante oficio 600-04-07-2014-6961 de 2 de Octubre de 2014.

del Impuesto sobre la Renta, no debe restarse nuevamente dicha participación para determinar la utilidad fiscal neta del ejercicio a que se refiere el artículo 77, tercer párrafo de la Ley analizada, en razón de que es una de las excepciones a que se refiere el mencionado párrafo.”

(Énfasis añadido)

Por lo anterior, no se deberá restar el importe de la PTU pagada nuevamente en la determinación de la UFIN, toda vez que, ya se encuentra disminuía en la determinación del resultado fiscal.

9.3. Efecto de la PTU en el inventario acumulable

Como se ha mencionado en los temas anteriores, la Ley del Impuesto sobre la Renta ha tenido diversas reformas, entre otras, la efectuada en el ejercicio 2005, que a mi criterio, es una de las más importantes, ya que entre otras modificaciones, se estableció la deducción del costo de lo vendido eliminando la deducción de las compras “Adquisiciones”.

En dicha reforma, se estableció un régimen de transición en el cual se estableció la no deducibilidad del costo de ventas respecto de los inventarios anteriores a 2004, toda vez que de efectuarse se estaría duplicando la deducción de las adquisiciones al momento de su compra (Adquisición) y venta (Costo).

Sin embargo, se otorgó la opción de deducir el costo de ventas base al 31 de diciembre de 2014, siempre y cuando consideraran como “acumulable” el inventario que tuvieran a dicha fecha.

Es importante señalar que la acumulación antes referida se encuentra regulada en la Ley Miscelánea de 2015 la fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En este sentido como se venía determinando la base de la PTU antes del ejercicio 2014 era conforme el artículo 16⁵² el cual consideraba algunos conceptos y excluía otros, mismo que se presentó en los temas anteriores, que en términos generales se determinaba al disminuir de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.

Para el caso del inventario acumulable es preciso analizar si éste se considera ingreso para efectos fiscales, independientemente de que se tenga que acumular para poder efectuar la deducción del costo de lo vendido.

Por lo anterior, es preciso señalar que es considerado “ingreso” por lo que nos apoyaremos en la tesis aislada siguiente:

⁵² De conformidad con la LISR vigente hasta 2013. Diversos contribuyentes contaban con resoluciones favorables otorgándoles la autorización para determinar la base gravable conforme al artículo 10 de dicha ley.

“INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”. Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo V, Junio de 1997. Tesis: P. XCIX/97 Página: 159. Tesis Aislada.” (Énfasis incorporado)

Por lo anterior, se infiere que un ingreso es aquel concepto que incrementa positivamente el patrimonio, cuyo espectro no abarca al referido ingreso acumulable, si bien se implementó como acumulación para efectos de la no duplicidad, no se podría decir que es un ingreso real para las Compañías, ya que considerarlo se determinaría una utilidad irreal para efectos contributivos.

Lo anterior, únicamente podría ser aplicable para los contribuyentes que determinaban la renta gravable para PTU con base en el artículo 16 ya derogado, por lo que, para quien la determinaba conforme al también derogado artículo 10 LISR, no le era aplicable ésta interpretación, toda vez que se terminaba conforme a la renta gravable para la Impuesto sobre la Renta.

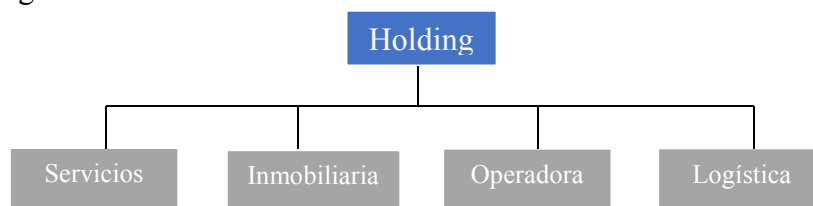
Ahora bien, conforme a la tabla de la referida fracción V de las disposiciones transitorias para 2005, los contribuyentes que determinaron un índice de rotación de inventarios de más de 0 a 1, acumulan el inventario de acuerdo con los porcentajes por año que concluirá en 2016, por lo que derivado de las reformas para el ejercicio 2014, éste deberá formar parte de los ingresos acumulables base de reparto de PTU, toda vez que, dicha base se calcula entre otros conceptos, de conformidad la renta gravable determinada para el Impuesto sobre la Renta⁵³.

⁵³ Cálculo de la renta gravable para PTU, artículo 9 de la NLISR.

10. Unidad económica vs outsourcing

10.1. Servicios administrativos prestados por partes relacionadas

Diversos grupos conformados por entidades que actualmente se localizan en México cuentan con la estructura siguiente:



Las empresas de servicios proveen de empleados a las entidades que requieren de ello, por ejemplo, la operadora y de logística necesita servicios administrativos y personal técnico para que intervengan en la producción, transformación y distribución del producto.

Derivado de que dichas entidades cuentan con el mismo accionista, se consideran partes relacionadas ya que participan de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, ya sea de manera directa o indirecta.

De acuerdo con el artículo 76, fracción XII de la Ley del ISR establece que las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para lo cual, aplicarán lo métodos contenidos en el artículo 180 de la ley en comento, en el orden establecido en el citado artículo, que a manera de resumen se mencionan a continuación:

- Método de precio comparable
- Método de precio de reventa
- Método de costo adicionado
- Método de partición de utilidades
- Método residual de partición de utilidades
- Método de márgenes transaccionales de utilidades de operación

Conforme a lo anterior, se elegirá el método para efectos de determinar si los precios están a valor de mercado, en caso contrario, las entidades tendrán que efectuar un ajuste de precios, pudiendo considerarse dicho ajuste como un ingreso acumulable o como una deducción fiscal.

Si bien las operaciones realizadas por estos grupos están a valor de mercado, la base sobre la que se calcula la PTU no refleja la riqueza del grupo, ya que ésta es generada en la mayoría de los casos por la entidades que operan o arrendan los inmuebles, sin embargo, la PTU en estas estructuras es determinada únicamente sobre la renta gravable de la entidad que presta los servicios y atendiendo a los anales del reparto, los objetivos de ésta son los siguientes:

- Ser instrumento para desarrollar el equilibrio entre el trabajo y el capital, reconociendo la aportación de la fuerza de trabajo.
- Contribuir a elevar el nivel económico de los trabajadores y sus familias y a mejorar la distribución de la riqueza.
- Aumentar la productividad con el esfuerzo conjunto de los trabajadores y empresarios para alcanzar una prosperidad común.

Por lo anterior, no se cumpliría con los objetivos del reparto, ya que los grupos que tienen segmentadas las compañías por función obtienen como ventaja, entre otras, la de disminuir la base gravable sobre la que se determina el importe de PTU a pagar.

10.2. Empresa-Unidad económica efectos laborales y fiscales

Como se mencionó en el tema anterior diversos grupos conformados por empresas, durante varios años han operan bajo un esquema en el cual les permita afrontar sus obligaciones laborales de forma segura ante posibles contingencias, así como, disminuir la renta gravable sobre la que se determina la base de PTU, para ello crean compañías subsidiarias que proveen de capital humano a otras entidades del grupo mediante un esquema denominado “outsourcing”⁵⁴.

Estas entidades bajo la literalidad del artículo 16 de la LFT, conforman un organismo denominado “unidad económica”, de acuerdo con lo siguiente:

“Artículo 16. Para los efectos de las normas de trabajo, se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios y por establecimiento la unidad técnica que como sucursal, agencia u otra forma semejante, sea parte integrante y contribuya a la realización de los fines de la empresa.”

Lo anterior establece que una “empresa” es la “unidad económica” que produce, distribuye y por “establecimiento” se entiende a la sucursal, agencia, etc.

⁵⁴ Esta estructura consiste en dividir las entidades conforme a su función, es decir, en entidades que prestan servicios, que poseen los muebles e inmuebles, etc. Este esquema también es utilizado por entidades que no forman parte de un grupo, sin embargo, este no es un tema de discusión para el presente trabajo.

Por lo anterior, podríamos decir que la unidad económica no es una empresa en lo individual, sino que, son las entidades en su conjunto las cuales forman un grupo. Dicho artículo ha generado controversia dada la importancia de su literalidad, es por ello que diversos tribunales han emitido tesis aisladas respecto al alcance del mismo, que ha manera de ejemplo se menciona a continuación:

Registro No. 161773

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXIII, Junio de 2011

Página: 1570

Tesis: I.9o.T.274 L

Tesis Aislada

Materia(s): laboral

RELACIÓN DE TRABAJO. CUANDO UNA DE LAS EMPRESAS CODEMANDADAS LA NIEGA, EL TRABAJADOR DEBE DEMOSTRAR LA INTERRELACIÓN ECONÓMICA DE PRODUCCIÓN O DISTRIBUCIÓN DE BIENES O SERVICIOS ENTRE TODAS LAS QUE CONSTITUYEN LA UNIDAD ECONÓMICA, A EFECTO DE PROBAR LA EXISTENCIA DE AQUÉLLA Y OBTENER UN LAUDO CONDENATORIO Y CON CARÁCTER SOLIDARIO. Cuando un trabajador demanda a diferentes empresas el despido injustificado y una de ellas lo niega, el hecho de que aquéllas compartan un mismo domicilio por encontrarse en un mismo predio o complejo industrial, no es suficiente para tener por acreditada la existencia del vínculo de trabajo con todas y cada una de ellas, ya que de la interpretación de los artículos 10, 13, 15 y 16 de la Ley Federal del Trabajo, se aprecia que el elemento preponderante de toda relación de trabajo es la subordinación, que es la dependencia económica del trabajador con su patrón y, por tanto, a efecto de demostrar la subordinación con todas y cada una de ellas, el trabajador deberá probar en juicio el nexo económico de producción y/o de distribución de bienes y servicios, a efecto de obtener un laudo condenatorio y con carácter solidario.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1301/2010. Antonio Ramírez Martínez o Antonio Martínez Ramírez. 12 de enero de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Emilio González Santander. Secretario: José Roberto Córdova Becerril

Como se puede observar la tesis aislada en cuestión data del 2011, sin embargo, recientemente se emitió una tesis de jurisprudencia por parte de un Tribunal Colegiado de Circuito (en adelante

“TCC”), que viene a reforzar la interpretación que se venía dando en las tesis aisladas, la cual se cita a continuación:

Registro No. 160324

Localización:

Décima Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro V, Febrero de 2012, Tomo 3

Página: 1991

Tesis: I.3o.T. J/28 (9a.)

Jurisprudencia

Materia(s): Laboral

CONTRATO CIVIL DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES. SI A TRAVÉS DE ÉL UN TERCERO SE OBLIGA A SUMINISTRAR PERSONAL A UN PATRÓN REAL CON EL COMPROMISO DE RELEVARLO DE CUALQUIER OBLIGACIÓN LABORAL, AMBAS EMPRESAS CONSTITUYEN LA UNIDAD ECONÓMICA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO Y, POR ENDE, LAS DOS SON RESPONSABLES DE LA RELACIÓN LABORAL PARA CON EL TRABAJADOR. Conforme al artículo 3o. de la Ley Federal del Trabajo, el trabajo no es artículo de comercio. Por otra parte, el numeral 16 de la citada legislación establece que la empresa, para efectos de las normas de trabajo, es la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios. En este contexto, cuando una empresa interviene como proveedora de la fuerza de trabajo a través de la celebración de un contrato civil de prestación de servicios profesionales, o de cualquier acto jurídico, y otra aporta la infraestructura y el capital, lográndose entre ambas el bien o servicio producido, cumplen con el objeto social de la unidad económica a que se refiere el mencionado artículo 16; de ahí que para efectos de esta materia constituyen una empresa y, por ende, son responsables de la relación laboral para con el trabajador.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 5183/2006. International Target, S.C. y otro. 27 de abril de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Héctor Arturo Mercado López. Secretaria: Alma Ruby Villarreal Reyes.

Amparo directo 16803/2006. Martín Silva Rodríguez. 10 de noviembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Alicia Rodríguez Cruz. Secretario: Sergio Javier Molina Martínez.

Amparo directo 3/2007. Pablo Alejandro Montero Ampudia. 31 de enero de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Héctor Arturo Mercado López. Secretario: Pedro Cruz Ramírez.

Amparo directo 1394/2010. Juan Benítez Pérez. 17 de marzo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Tarsicio Aguilera Troncoso. Secretaria: María Guadalupe León Burguete.

Amparo directo 792/2011. Erika Yareth Hernández Gama. 17 de noviembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Héctor Arturo Mercado López. Secretaria: Yara Isabel Gómez Briseño.

Por lo anterior, diversas compañías tienen la incertidumbre respecto al alcance que podría tener el artículo 16 de la LFT y la tesis citada anteriormente por tratarse de una jurisprudencia, ya que conforme a lo anterior como se mencionó a anteriormente, la “unidad económica” se define como el conjunto de entidades que proveen inversión, estructura, bienes y capital humano con el fin de alcanzar un objeto social y no una entidad aislada del grupo.

Es por ello que las obligaciones laborales deberán cumplirse por “unidad económica”, por lo que un empleado que es contratado por la proveedora de servicios, podría exigir a la “unidad económica”, su responsabilidad laboral.

En el caso particular de la PTU, conforme al precepto anterior, la base de reparto se determinaría por “unidad económica” y no solo por las entidades que cuentan con empleados, como ha venido siendo determinada por los grupos que segmentan por actividad a sus compañías.

Como hemos visto anteriormente, la PTU se determina conforme a la renta gravable del impuesto sobre la renta por cada contribuyente, sin embargo, conforme al artículo 16 de la LFT y la tesis mencionada anteriormente, esto podría cambiar ante el criterio de las autoridades fiscales, al momento de ejercer sus facultades de comprobación y la de los trabajadores quienes podrían ejercer el derecho de objeción conforme al artículo 121 de LFT.

Pese a todo lo anterior, actualmente la autoridad no ha tenido un pronunciamiento al respecto, sin embargo, en diversas conferencias a señalado que podrá considerar como no deducibles los pagos efectuados a los outsourcing de un grupo ya que el único fin es evitar el pago de la PTU, sin existir la estricta indispensabilidad de que las entidades segmenten sus compañías por actividad.

11. Instituto Mexicano del Seguro Social

11.1. La PTU, el salario base de cotización (SBC) y la reforma en materia de seguridad social

La regla que se encarga de regular todo lo referente a la composición del Salario Base de Cotización (SBC) para efectos del pago de cuotas al seguro social, es la Ley del Seguro Social (LSS).

De acuerdo con el artículo 27 de la LSS, la PTU encuadra como uno de los conceptos que deben considerarse como parte del SBC, toda vez que dicho artículo establece que para los efectos de la LSS el SBC se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios.

De lo anterior tenemos que la disposición es enunciativa más no limitativa respecto a los conceptos que deben considerarse como partes integrantes del SBC al hacer referencia a que se considerará como parte del SBC cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios.

No obstante lo anterior, dicha disposición hace una distinción específica respecto a qué conceptos deben excluirse como parte del SBC, entre los que se encuentra la PTU, como sigue:

“**Artículo 27.** Para los efectos de esta ley, el salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios. Se excluyen como integrantes del salario base de cotización, dada su naturaleza, los siguientes conceptos:

(...)

IV. Las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores y las participaciones en las utilidades de la empresa; (...).”

(Énfasis añadido)

De acuerdo con lo anterior, para efectos de la determinación del SBC para el pago de las cuotas al seguro social, se deberá excluir la PTU que perciban los trabajadores.

Es importante mencionar que para fechas futuras, los legisladores en nuestro país contemplan llevar a cabo una reforma a la LSS. Dentro de las diversas reformas que ese proyecto contempla, tenemos la reforma a dicho artículo 27 de la LSS, conforme a lo siguiente:

“**Artículo 27.** ...

(...)

IV. Las aportaciones a la subcuenta de vivienda de la cuenta individual de los trabajadores que se efectúen en términos de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, y las participaciones en las utilidades de las empresas, hasta por el monto en que cada una de dichas prestaciones se encuentren exentas o no se consideren ingresos gravados para el trabajador en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(...).”

(Énfasis añadido)

De lo anterior, de aprobarse dicha reforma, tendríamos que la PTU deberá considerarse como parte integrante del SBC. Lo anterior, claramente resulta en perjuicio de los trabajadores al cotizar con un salario más elevado y en consecuencia se elevaría el pago de cuotas para el trabajador y el patrón.

Cabe mencionar que la reforma de la fracción IV del artículo 27, está en convergencia y trata de cierta forma de homologar con la reforma que se llevó a cabo en el ejercicio de 2014 a la LISR.

11.2. Anticipo de PTU, ¿Se considera integrante del SBC?

Diversas compañías como apoyo a sus trabajadores, adelantan el pago de la PTU, es por ello que analizaremos si éste anticipo tiene la naturaleza de PTU y si integraría o no en el Salario Base de Cotización para efectos del pago de las cuotas IMSS.

Se tiene la idea de que dicho anticipo no tiene la naturaleza de PTU debido a que la empresa hasta antes de esa declaración no tiene la certeza si tendrá utilidades de su operación; por tanto son parte integrante del SBC de los trabajadores porque se trata de incentivos económicos otorgados por la prestación del servicio personal subordinado.

Pese a lo anterior, se menciona que hasta antes de la declaración no se tiene la certeza si tendrá utilidad o pérdidas, sin embargo, como ya se ha mencionado el ejercicio fiscal termina el 31 de diciembre del año de que se trate y no hasta que se presenta la declaración. Es por ello que, al 31 de diciembre la entidad ya cuenta con el resultado fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta y en consecuencia la base gravable para el reparto de PTU.

Al respecto, dicho anticipo no pierde la naturaleza de PTU aún y cuando se reparta antes de presentar la declaración anual, por lo que no caería en la exención prevista en la fracción IV del artículo 27 de la LSS.

12. Efecto del Impuesto sobre Nóminas en la PTU

El Impuesto sobre Nómina (ISN) es un impuesto local, del cual son sujetos de impuesto los contribuyentes que cuenten con trabajadores a su servicios por salarios, para estos efectos abordaremos las disposiciones correspondientes a los Estados de México, Distrito Federal, Jalisco y Monterrey, debido a su importancia e impacto económico en nuestro país. En las que encontramos que en algunos casos la PTU no se encuentra contemplada como parte de la base gravable y en otros sí, para efectos su determinación, como sigue:

Ciudad de México (Código Fiscal del Distrito Federal)

“Artículo 156. Se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue. Para los efectos de este impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, las siguientes:

(...)”.

Ahora bien, por su parte el artículo 157 del Código Fiscal del Distrito Federal (“CFDF”) establece las erogaciones por las que no se pagara el impuesto sobre nóminas.

“Artículo 157. No se causará el Impuesto sobre Nóminas, por las erogaciones que se realicen por concepto de:

(...)

XIII. Las participaciones en las utilidades de la empresa, y (...).”

(Énfasis añadido)

Estado de México (Código Financiero del Estado de México y Municipios)

“Artículo 56. Están obligados al pago de este impuesto, las personas físicas y jurídicas colectivas, incluidas las asociaciones en participación, que realicen pagos en efectivo o especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal, prestado dentro del territorio del Estado, independientemente de la denominación que se les otorgue.

Están obligadas a retener y enterar este impuesto, las personas físicas y jurídico colectivas que contraten la prestación de servicios de contribuyentes domiciliados en otro Estado o entidad federativa, cuya realización genere la prestación de trabajo personal dentro del territorio del Estado. La retención del impuesto se efectuará al contribuyente que preste los servicios contratados, debiendo entregarle la

constancia de retención correspondiente durante los quince días siguientes al periodo respectivo.

Cuando para la determinación de la retención del impuesto se desconozca el monto de las remuneraciones al trabajo personal realizadas por el contribuyente de que se trate, la retención deberá determinarse aplicando la tasa del 2.5% al valor total de las contraprestaciones efectivamente pagadas por los servicios contratados en el mes que corresponda, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado e independientemente de la denominación con que se designen.

Para efectos de este impuesto se consideran remuneraciones al trabajo personal, las siguientes:

(...)

VIII. Pagos de participación de los trabajadores en las utilidades. (...).”

(Énfasis añadido)

Jalisco (Ley de Hacienda del Estado de Jalisco)

“Artículo 39. Son objeto de este impuesto, los pagos que en efectivo o en especie, realicen personas físicas o jurídicas en el estado de Jalisco, por concepto de remuneración al trabajo personal prestado bajo la subordinación de las mismas con carácter de patrón.

Quedan incluidas las personas físicas o jurídicas que sin estar domiciliadas en el Estado de Jalisco, tengan personal subordinado en el territorio de este, en sucursales, bodegas, agencias, unidades económicas, dependencias y cualquier ente o figura que permita tener personal subordinado dentro del mismo.

Para efecto de este impuesto se consideran remuneraciones al trabajo personal subordinado, las contraprestaciones, ordinarias o extraordinarias, que realicen los patrones en favor de sus empleados. (...).”

“Artículo 44. Están exentas del pago de este impuesto:

I. Las erogaciones que se cubran por concepto de:

a) Participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas; (...).”

(Énfasis añadido)

Monterrey (Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León)

“Artículo 154. Es objeto de este impuesto la realización de pagos en efectivo, en servicios o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal, prestado bajo la subordinación a un patrón, dentro del territorio del estado.

Para los efectos de este gravamen se consideran remuneraciones al trabajo personal, todas las contraprestaciones, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, ya sea ordinarias o extraordinarias, incluyendo viáticos, gastos de representación, comisiones, premios, gratificaciones, fondo de ahorro, donativos, primas, aguinaldo, tiempo extra, despensas, alimentación y otros conceptos de naturaleza semejante, aun cuando se eroguen en favor de personas que, teniendo su domicilio en Nuevo León, por motivo de su trabajo, presten trabajo personal subordinado fuera del Estado. Son también objeto de este impuesto los pagos realizados a los Directores, Gerentes, Administradores, Comisarios, Miembros de los Consejos Directivos o de Vigilancia de Sociedades o Asociaciones. (...).”

“Artículo 160. Están exentos del pago de este impuesto:

I. Las erogaciones que se cubran por concepto de:

a) Participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas; (...).”

(Énfasis añadido)

Por todo lo anterior, podemos concluir que éste impuesto viene a perjudicar a los trabajadores y patrones, ya que crear un impuesto que grave el pago de nómina a los trabajadores, incentiva a dos cosas principalmente, la primera es a no tener trabajadores y la segunda a evitar el pago de la PTU por el costo indirecto que ésta generaría en caso de ser gravada para el pago de éste impuesto como es el caso del Estado de México.

13. Reforma Energética

El día 29 de abril de 2014 el Presidente de la República envió al Congreso de la Unión una serie de proyectos de Ley conocidas como “Leyes Secundarias”, las cuales sustentaran la reforma energética, dichas leyes fueron finalmente aprobadas el pasado 8 de agosto de 2014.

A grandes rasgos, la reforma energética tiene como principal objetivo establecer un marco jurídico integral para la inversión pública y privada.

Dicho marco jurídico abarca: 1) exploración de hidrocarburos; 2) extracción de hidrocarburos; y 3) transporte, almacenamiento y distribución de petróleo, gas natural y sus derivados.

En las Leyes Secundarias se establecen las estructuras para las actividades de exploración y producción enmarcadas en los contratos que establece la CPEUM, así como la participación del sector privado en la producción y en las ganancias derivadas de los hidrocarburos una vez extraídos del subsuelo.

Asimismo, empresas como Petróleos Mexicanos (PEMEX) y Comisión Federal de Electricidad (CFE), se transforman a la figura de “empresas productivas del Estado” recibiendo mayor autonomía presupuestaria y administrativa, así como flexibilidad financiera en adición a la incorporación de mejores prácticas de gobierno corporativo.

También se otorgan nuevos poderes a los organismos reguladores que actualmente existen y que participan en el sector energético como son: la Comisión Reguladora de Energía, la Secretaría de Energía y la SHCP, y se crean nuevas entidades reguladoras como por ejemplo el Centro Nacional de Gas Natural.

Como se anticipaba, la inversión privada que actúe en la exploración y extracción de hidrocarburos serán contribuyentes del ISR y deberán pagar una contraprestación cuya estructura puede variar con las zonas de exploración, fluctuaciones del mercado, y otros elementos.

Cabe mencionar que las contraprestaciones resultan independientes de las obligaciones de pago de impuestos en virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta u otras leyes fiscales.

Las tasas específicas; que no sean las regalías y derechos de exploración, se estipularán en cada acuerdo debido a diferencias significativas en la estructura de riesgo y el costo de exploración y explotación de las diferentes áreas. Finalmente, los contratos contemplarían un bono por firma de los mismos, la cual se espera sirva para garantizar la seriedad de los participantes.

La reforma energética pretende diseñar la estructura tributaria de los participantes en la exploración y extracción de petróleo y gas, regulando tanto a los participantes privados a través de contratos como a las empresas estatales por medio de las asignaciones; asimismo contempla la incorporación de medidas de transparencia y las obligaciones que emanan de los contratos, tales como la de contribuir para la auditoría y rendición de cuentas de los mismos.

Por último la reforma energética propone los siguientes tipos de contratos para la participación de contratistas privados:

- 1) Contratos de licencia;
- 2) Contratos de participación en la producción y participación en las utilidades; y
- 3) Contratos de servicio.

La contraprestación que debe pagar el participante privado al Estado mexicano en la ejecución de estos acuerdos se regularía expresamente por cada contrato, de conformidad con los parámetros establecidos en las leyes.

Por otro lado resulta relevante considerar estos aspectos así como las interacciones que con el ISR se generan, tales como la posibilidad de utilizar tasas de depreciación para inversiones en fase exploratoria, de extracción y reserva; así como la inexistencia de participación de los trabajadores en las utilidades y sus alcances.

13.1. Implicaciones para la PTU

Derivado de la reforma energética y como parte de ella se modificaron los artículos 25, 27 y 28 de la CPEUM.

La reforma al artículo 25 de la CPEUM implica la conversión de entidades estatales con exclusividad en materia energética a "empresa productiva del Estado", tal y como se mencionó anteriormente.

La reforma al artículo 27 aclara que los hidrocarburos en el subsuelo son propiedad de México, y no se otorgarán concesiones sobre hidrocarburos, permitiendo que las actividades de exploración y extracción se lleven a cabo, ya sea a través de la asignación a las empresas estatales productivas (que también pueden contratar a otras empresas) o a través de contratos con empresas, sin importar si son de propiedad estatal o no.

La reforma al artículo 28 otorga un estatus estratégico para la exploración y producción de hidrocarburos.

En materia de PTU tenemos que la fracción IX del artículo 123 de la CPEUM consagra el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas en función a la renta gravable determinada con base en la LISR.

Una de las Leyes que se crearon como parte de la reforma energética, fue la Ley de Hidrocarburos, la cual en su artículo 67 establece que:

“Las utilidades de los Contratistas y Asignatarios no se repartirán entre sus trabajadores. Lo anterior, sin perjuicio de que conforme a la legislación laboral, puedan otorgar a sus trabajadores cualquier incentivo, compensación, bono, gratificación o comisión por el desempeño de sus labores.”

La misma disposición se establece en la Ley de la Comisión Federal de Electricidad, al señalarse en su artículo 111 que:

“Las utilidades que obtenga la misma y sus empresas subsidiarias no se repartirán entre sus trabajadores, sin perjuicio que puedan otorgar a sus trabajadores cualquier incentivo, compensación, bono, gratificación o comisión por el desempeño de sus labores.”

Estas disposiciones no son excepciones ya que existen diversas limitantes tales como las que marca la LFT para directores, empresas de instituciones financieras, etcétera.

De esta forma aunque de conformidad con la CPEUM, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, la Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades, entre otros casos, a los trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones particulares; en efecto, en atención a que el artículo 123 constitucional, apartado A, fracción IX, inciso d) es lógica esta disposición.

A mayor abundamiento, la exposición de motivos de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos establece lo siguiente:

“Las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos gozan de un interés superlativo para la Nación Mexicana, de tal suerte que se les confiere protección y una naturaleza jurídica particular, cuyos principios y directrices se encuentran

plasmados desde nuestra Constitución General. Así, tales actividades son consideradas como estratégicas en términos del artículo 28, párrafo cuarto, de nuestra norma constitucional. La categoría de estratégicas que se les otorga no es sólo una cuestión de carácter semántico o conceptual, sin mayores implicaciones, sino que, por el contrario, tal calificación repercute al conferirle un régimen jurídico distinto al de cualquier otra actividad que se realice en el territorio nacional, y que deriva, por una parte, de la naturaleza de los bienes nacionales involucrados y, por otra, del destino de los recursos que de tales actividades se obtengan.

De esta manera, la exención del pago de PTU a todas las empresas que realicen actividades de exploración y extracción de hidrocarburos tiene como fundamento el cumplimiento al mandato constitucional de maximizar los ingresos de la Nación. Ello es así, pues con esta medida se pretende que la mayor cantidad de beneficios económicos que se produzcan por tales actividades estén en propiedad de la Nación y no en manos de particulares. Es decir, la exención del pago de PTU permitirá, por un lado, que las empresas que por cuenta del Estado realicen las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos únicamente se queden con el margen menor de utilidades que resulte atractivo para que participen en nuestro mercado de hidrocarburos y, por otro, que el Estado perciba el mayor margen de utilidad posible, en beneficio de la Nación, y conforme lo ordena la Constitución General.

La importancia y justificación de la exención propuesta no sólo está relacionada con el cumplimiento del mandato de nuestra norma fundamental, sino también con un beneficio mayor para la población mexicana. De esta manera, entre mayor sea la cantidad de recursos que se obtenga por parte de las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, mayores también serán las cantidades que el Estado Mexicano podrá destinar a diversos objetivos sociales que repercuten en el bienestar y desarrollo de todos los mexicanos, como lo son: el fondo de pensión universal; el financiamiento de proyectos de inversión en ciencia, tecnología e innovación; en becas para la formación de capital humano en universidades y posgrados, así como en los diversos destinos sociales que se determinen en el Presupuesto de Egresos de la Federación, entre otros.

Por último, no está de más mencionar que la exención que hoy se propone no prohíbe que los trabajadores puedan recibir otros beneficios adicionales a su ingreso laboral, sino que, dado que las empresas estarán “liberadas” del pago de PTU, podrán diseñar nuevos mecanismos competitivos que resulten atractivos para retribuir a sus trabajadores. Es decir, las empresas podrán generar sus propios sistemas de incentivos y de recompensas laborales, lo que, en última instancia, mejorará la competitividad y eficacia de las diversas empresas que realicen las actividades en cuestión.

En suma, dado que las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos que cualquier empresa realizará a nombre y por cuenta del Estado tienen una

naturaleza y condiciones particulares de realización y operación por mandato constitucional que las distinguen de otras, se considera justificado exceptuarlas del pago de PTU.”

De lo anterior, es importante destacar que la exención del pago de la PTU resulta únicamente aplicable a aquellas empresas que participen en las actividades de exploración y producción, y no así, prestadores de servicios de este tipo de empresas.

Implicaciones⁵⁵

Resulta lógico atender a que la primera y más relevante es la ausencia de un costo incremental a las empresas del 10%, esto en adición a la reducción de la carga administrativa derivada de su cálculo y pago.

La existencia de excepciones en materia de PTU o limitantes en su otorgamiento genera que este ingreso sea sustituido con otras percepciones, tales como los bonos que señala la legislación en materia energética, con el propósito de equiparar las condiciones que ofrecen los empleadores.

Como es sabido, el ingreso percibido por concepto de PTU tiene, con ciertas limitantes, una naturaleza exenta y se excluye de la base de cotización; en consecuencia cualquier contraprestación adicional tendrá que resarcir este efecto.

No se debe de obviar la disminución en la carga administrativa tal como es la comisión mixta para el reparto de la participación en los trabajadores, la solicitud y revisión por parte de los trabajadores de la declaración anual y el importante número de litigios que reciben los tribunales en la materia.

Esta medida, equiparable al tratamiento que se les ha dado en este país a los trabajadores del sector extractivo de hidrocarburos, es decir, empleados de PEMEX, puede considerarse como adecuada, en la medida que reduce distorsiones del sistema laboral mexicano.

Asimismo, evita controversias en materia de la llamada “unidad económica” entre empresas productivas y sus prestadoras de servicio.

⁵⁵ Extraído de: http://www2.deloitte.com/mx/es/pages/tax/articles/ptu_ref_energetica.html
Fecha de consulta: 9 de agosto de 2015

CONCLUSIÓN

Los primeros antecedentes de la PTU corresponden a la época de la colonia, en la que se estableció el "partido" para la repartición de lo que se extraía de la tierra con los trabajadores y los patrones, sin embargo, se suprimió por el Rey de España.

Desde la supresión del PTU por el rey de España, el primero en pronunciarse a favor de la repartición de la riqueza fue Ignacio Ramírez "El Nigromante", señalando que es fundamental convertir el capital en trabajo, redituando a los trabajadores por los penosos y continuos trabajos. También señaló que los trabajadores se disfrazan de esclavos bajo la denominación de salarios y como era posible que tan solo unos cuantos se beneficien del esfuerzo realizados por terceras personas bajo su mandato, sin embargo, pese a sus esfuerzo no consiguió que se incorporara como un elemento constitucional la repartición de las utilidades.

Ahora bien, como se mencionó en las discusiones de la CPEUM de 1917 se incorporó la obligación de repartir el las utilidades a los trabajadores, en cuya discusión el común denominador de los diputados es sin duda la justa repartición de las utilidades a los trabajadores ya que como lo mencionó José Nativitas: "El capitalista le da una cantidad muy pequeña al trabajador, de manera que el trabajador recibe, como es la parte débil, la parte menor, la más insignificante.", empero, por diversas cuestiones el derecho de repartición no fue ejercido.

Conforme a lo anterior, se concluye que la PTU desde sus inicios consistió en la justa repartición de las ganancias con los trabajadores por el fuerzo realizado.

Con respecto a la correcta repartición del importe a repartir fue señalado hasta el año de 1970 en la LFT. Se puede observar la lenta aplicación de la repartición por parte del gobierno y con ello se refleja la poca importancia que los legisladores le dieron a la PTU.

Una vez establecidas las bases de reparto, se deberá considerar el porcentaje para determinar el importe que le corresponde a cada trabajador y de acuerdo con la quinta comisión para el reparto de utilidades deberá considerarse un 10% de la renta gravable para ISR conforme a la resolución publicada en 2009.

En este sentido, todas las personas ya sean físicas o morales que tengas personal subordinado a su cargo tienen la obligación de otorgar PTU dentro de los 60 días siguientes a la obligación de presentación de la declaración anual, considerando la renta gravable para ISR por el 10% señalado en el párrafo anterior.

Como se mencionó a lo largo de este trabajo, la ley encargada de la regulación de la PTU es la Ley Federal del Trabajo, en ella se estipula quienes tienen la obligación a repartir y quienes se encuentran exentos de ellos, no obstante, existen situaciones que no prevé la propia Ley, por lo que las instituciones laborales y fiscales han emitido un manual laboral en el que señalan su postura, las cuales se verán reflejadas ante cualquier controversia.

Asimismo, en caso de que los trabajadores no estén de acuerdo con las cantidades entregadas podrán presentar un escrito de objeciones ante la SHCP quien efectuará la revisión de las partidas

que integran la determinación del impuesto y con ello, en caso de que se encuentren diferencias, el patrón deberá repartir las cantidades adicionales a los trabajadores.

Una vez que se determinaron las cantidades a repartir, es necesario que el patrón efectúe las retenciones correspondientes para el pago de impuestos, como pudimos observar la PTU se encuentra exenta hasta un importe de 15 días de salario y para 2016 de UMA, al respecto, es cuestionable que el gobierno únicamente exente una mínima parte considerando para cada trabajador un importe de \$1,096.

Pese a los preceptos legales señalados en el presente trabajo la PTU es una figura ficticia ante la realidad existente, ya que la mayoría de las grandes corporaciones que se encuentran ubicadas en México son extranjeras y por consiguiente exportan la riqueza a sus países de origen. Ante los ojos de los accionistas es inadmisibles compartir los frutos que le generan sus ganancias, es por ello que, muchas veces las entidades desean bajar la renta gravable de la PTU con estrategias fiscales, ya que considerando que se tiene un 30% únicamente de ISR, sumando el 10% del importe de las utilidades a repartir, el importe neto en que se reducen sus ganancias es del 40%.

En este sentido, las asociaciones civiles se escudan señalando que no están obligadas al pago de la PTU, sin fundamento legales sólidos, ya que el reparto de utilidades es un derecho constitución y este tipo de entidades no se encuentran exentas de reparto conforme a la Ley Federal de Trabajo.

Todo lo anterior, se confirma con la creación de outsourcing los cuales como vimos en el contenido de la presente, se crean con el único fin de separar la riqueza de la entidad que la genera y la entidad que cuenta con los empleados, que de acuerdo con los lineamientos de precios de transferencia no deberían tener pérdidas fiscales.

Respecto de las entidades fiscales como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en coordinación con la Servicios de Administración Tributaria no le importa en absoluto, aún y cuando tiene la facultad para ello, lo único que le importa es generar créditos fiscales para enviarnos al gastos público. Gasto que muchas veces se encuentra mal empleado, por ejemplo, para comprar televisiones, hacer monumentos inútiles y no considerarlos para los verdaderos problemas nacionales, que son la educación, salud, cultura, etc.

De repartirse la PTU conforme a los orígenes para los que fue creada constitucionalmente la calidad de vida de las personas, los ánimos de trabajar resultarían de distinta manera.

GLOSARIO

CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
PTU	Participación de los trabajadores en las utilidades
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SAT	Servicios de Administración Tributaria
CFF	Código Fiscal de la Federación
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
RLISR	Reglamento de Ley del Impuesto sobre la Renta
NLISR	Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta
ISR	Impuesto sobre la Renta
LFT	Ley Federal del Trabajo
STPS	Secretaría del Trabajo y Previsión Social
UMA	Unidad de Medida y Actualización
DA	Declaración Anual
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
UFIN	Utilidad Fiscal Neta
CUCA	Cuenta de Capital Aportación
TCC	Tribunal Colegiado de Circuito
LSS	Ley del Seguro Social
SBC	Salario Base de Cotización
ISN	Impuesto sobre Nominas
CFDF	Código Fiscal del Distrito Federal
PEMEX	Petróleos Mexicanos
CFE	Comisión Federal de Electricidad

BIBLIOGRAFIA

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Ley del Impuesto sobre la Renta
3. Ley Federal del Trabajo
4. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
5. Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social
6. Ley del Impuesto sobre Nóminas
7. Suprema corte de Justicia de la Nación (<http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/tesis.aspx>)
8. Diario Oficial de la Federación
9. Dr. Alfonso Alvarez Friscoine, “Participación de las utilidades doctrina, historia, legislación, jurisprudencia y práctica”. Tercera edición, Editorial Porrúa.
10. Saab Díaz, Nicolás René, Algunos comentarios sobre diversos aspectos del reparto de utilidades a los trabajadores. Fac. Comercio y Admón. U.N.A.M. 1969
11. Pérez Leñero, José, “Teoría general del Derecho Español del trabajo”. ED España Calpe, S.A., Madrid, 1948 .
12. Memoria de la primera comisión del reparto de utilidades. Méx., Pág. 743 Tomo II
13. Memoria de la primera comisión del reparto de utilidades. Méx., Pág. 743 Tomo II
14. De la Cueva Mario, “El nuevo derecho mexicano del trabajo, Edit. Porrúa, México, 1974
15. Cavazos Flores, Baltasar, “La participación de utilidades y el derecho fiscal”. México, Página 5.
16. De la Rosa Garciamanzo, Gustavo Adolfo, “La participación de utilidades en la ley laboral Mexicana, México, 1954.
17. Manual Laboral y Fiscal 2016 del Reparto de Utilidades, emitido por la Secretaria de Trabajo y previsión social en conjunto con Secretaria del Hacienda y Crédito Público.

ANEXO I

ACTA DE INSTALACION E INTEGRACION DE LA COMISION MIXTA DE PARTICIPACION DE UTILIDADES DE LA EMPRESA

ACTA DE INSTALACION E INTEGRACION DE LA COMISION MIXTA DE PARTICIPACION DE UTILIDADES DE LA EMPRESA

EN LA CIUDAD DE SAN LUIS POTOSÍ, SIENDO LAS _____ HORAS DEL DIA _____ DEL MES DE _____ DEL AÑO _____, EN LAS INSTALACIONES DE LA EMPRESA, UBICADA EN _____ SE REUNIERON LOS SRS. _____ EN REPRESENTACIÓN DE LA EMPRESA, ASI COMO LOS SRS. _____

INTEGRANTES DE LA COMISION DEL REPARTO DE UTILIDADES, PARA DAR INICIO A LA ELABORACIÓN DEL PROYECTO DEL REPARTO INDIVIDUAL DE LAS UTILIDADES GENERADAS POR EL EJERCICIO FISCAL _____, DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS QUE CONFORME A LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO, REGLAMENTO Y DEMAS DESPOSICIONES RELATIVAS QUE SE ESTABLECEN.

LAS PARTES ACUERDAN ESTABLECER LOS PROCEDIMIENTOS QUE SE SEGUIRAN PARA ELABORAR EL PROYECTO DEL REPARTO DE UTILIDADES, ASI COMO LA DISTRIBUCION Y PAGO INDIVIDUAL ENTRE LOS TRABAJADORES CON DERECHO DE LAS UTILIDADES GENERADAS DE CONFORMIDAD CON LOS SIGUIENTES CRITERIOS:

FIRMA INTEGRANTES DE LA COMISION MIXTA

ENTREGA DE LA COPIA DE LA DECLARACIÓN Y SUS ANEXOS:

EL C. _____ EN SU CARÁCTER DE _____ EN LA EMPRESA, HIZO ENTREGA OFICIALMENTE EL DIA ___ DEL MES _____ DEL AÑO ___ AL SR. _____ INTEGRANTE DE LA COMISION, COPIA DE LE DECLARACIÓN ANUAL I,S,R. Y SUS ANEXOS POR EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO _____, ASI DAR CUMPLIMIENTO A LO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 121 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.

EL SR. _____ INTEGRANTE DE LA COMISION MIXTA, HACIENDO USO DE LA PALABRA SOLICITO EL MANEJO ADECUADO DE LA INFORMACIÓN E INVITO A LOS SRES, DE LA COMISION A HACER SU MEJOR TRABAJO INFORMANDO DE LO POSITIVO Y NEGATIVO QUE SE PUDIERA PRESENTAR DURANTE ESTAS SESIONES, SE HIZO ENTREGA DE LA CARÁTULA DE LA DECLARACIÓN DEL I,S,R, AÑO _____ A LOS SRES. INTEGRANTES DE LA COMISION, ASI COMO DE LOS ANEXOS.

POR SU PARTE LOS REPRESENTANTES DE LA EMPRESA MANIFESTARON QUE DE ACUERDO A LO QUE MARCA LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO EN SU ARTICULO 121 FRACCION I ASI MISMO Y EN FORMA COMPLEMENTARIA ENTREGAN A LA COMISION MIXTA UNA CEDULA QUE MUESTRA LA DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD A REPARTIR DE ACUERDO AL ARTICULO 16°. DE LA LEY DEL I.S.R.

CONSTANCIA DE FIRMAS

GUIA MONTO DE UTILIDAD A REPARTIR EN EL EJERCICIO FISCAL DEL

SE INFORMA POR PARTE DE LA EMPRESA QUE LA UTILIDAD A REPARTIR DE CONFORMIDAD CON LA RENTA GRAVABLE ASCENDIO POR EL EJERCICIO FISCAL DEL _____ A UN MONTO DE \$ _____ A LA CUAL AGREGANDO EL MONTO COBRADO DE LAS UTILIDADES DEL AÑO _____ POR UN MONTO DE \$ _____ DA UN MONTO TOTAL DE UTILIDADES A REPARTIR ENTRE LOS TRABAJADORES QUE LABORARON EN EL AÑO _____ DE \$ _____

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS PARA EL REPARTO INDIVIDUAL

LA COMISION DE PARTICIPACION DE UTILIDADES ACUERDAN QUE PARA DISTRIBUIR LA UTILIDAD ENTRE LOS TRABAJADORES CON DERECHO A REPARTO SE ESTABLEZCAN Y APLIQUEN LAS SIGUIENTES NORMAS Y CRITERIOS MISMOS QUE PERMITEN DISTRIBUIR MAS EQUITATIVAMENTE LA UTILIDAD ENTRE LOS TRABAJADORES.

PERSONAS EXCLUIDAS DEL REPARTO DE UTILIDADES

DE ACUERDO A LA PROPIA COMISION MIXTA NO SON CONSIDERADOS; EL DIRECTOR GENERAL Y EL DIRECTOR ADJUNTO PARA LOS EFECTOS DE REPARTO DE UTILIDADES.

LAS PERSONAS O PROFESIONISTAS QUE OBTENGAN SUS INGRESOS POR CONCEPTO DE HONORARIOS DE IGUAL MANERA SE EXCLUYEN DE ESTE DERECHO.

LOS TRABAJADORES DE CONTRATO TERDRAN DERECHO A PARTICIPAR SIEMPRE Y CUANDO HAYAN ACUMULADO 60 DÍAS O MAS EN EL EJERCICIO DE MANERA CONTINUA O DISCONTINUA, YA SEAN LABORADOS Y/O PAGADOS.

SE CONSIDERAN DÍAS TRABAJADOS.

LOS DÍAS EFECTIVOS LABORADOS ADICIONALMENTE:

LOS DÍAS FESTIVOS DE LEY, VACACIONES, DESCANSOS SEMANALES, INCAPACIDADES POR RIESGO DE TRABAJO, PERIODOS PRE Y POST NATALES, PERMISOS PAGADOS PARA COMISIONES SINDICALES.

NO SE CONSIDERAN DÍAS TRABAJADOS

INCAPACIDADES POR ENFERMEDAD GENERAL, PERMISO CON GOSE DE SUELDO, FALTAS INJUSTIFICADAS Y SUSPENSIONES.

PERMISOS PARCIALES

LAS SUMAS DE HORAS DE PERMISOS EN EL AÑO SE DIVIDIRAN ENTRE OCHO HORAS PARA DETERMINAR EL NUMERO DE DÍAS QUE SE DESCONTARA SI LA FRACCION RESULTA MENOR DE 4.5 HORAS. NO SE CONSIDERA FALTA EN CASO DE QUE SEA MAYOR SE TOMARA COMO DIA.

SALARIO BASE MÁXIMO PARA PARTICIPAR LOS EMPLEADOS DE CONFIANZA

LA COMISION MIXTA DE PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES ACUERDA QUE DE CONFORMIDAD CON LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO EN SU ARTICULO 123 Y EN CRITERIOS APLICADOS POR LAS AUTORIDADES LABORALES LOS EMPLEADOS DE CONFIANZA PARTICIPARAN EN CASO DE QUE FUERA MAYOR AL TRABAJADOR SINDICALIZADO MAS ALTO, ESTE SE AJUSTARA A LA SUMA DEL SALARIO TABULADO DEL TRABAJADOR SINDICALIZADO MAS ALTO EN EL AÑO BASE DEL REPARTO, AUMENTADO EN UN 20%

PROGRAMA DE TRABAJO A DESARROLLAR:

CON EL OBJETO DE AGILIZAR LOS TRABAJOS ADMINISTRATIVOS Y DE LA COMISION MIXTA, SE ACORDÓ EN FORMA UNANIME QUE AL INICIO DE LAS ACTIVIDADES DE LA COMISION MIXTA SE ENTREGUEN TAMBIEN LOS LISTADOS QUE SE DEBERAN EXHIBIR A TODOS LOS TRABAJADORES DE PLANTA Y LA CUAL CONTENDRA .

CLAVE DEL TRABAJADOR

NOMBRE COMPLETO

DÍAS BASE DE REPARTO

SALARIO BASE DE REPARTO

EN FORMA GENERAL SE PLANTEO EL SIGUIENTE PROGRAMA TENTATIVO:

ENTREGA EL DEPARTAMENTO DE NOMINAS A LA COMISION MIXTA LISTADO PARA SU EXPOSICION

ENTREGA DE LA COMISION MIXTA A NOMINAS LAS PRIMERAS CORRECCIONES

NOMINA SE ENTREGA A LA COMISION MIXTA LISTADOS CON CORRECCIONES.

VERIFICACIÓN DE CORRECCIONES POR LA COMISION MIXTA.

MUESTREOS AL AZAR DE LOS LISTADOS DE LOS EMPLEADOS DE CONFIANZA

LA COMISIÓN MIXTA INFORMA EL MONTO A REPARTIR Y SALARIO TOPE PARA DETERMINAR FACTORES

VERIFICACIÓN DE FACTORES

FACTOR BASE DE PAGO DE LAS UTILIDADES.

DESPUÉS DE DETERMINAR LAS BASES DEL REPARTO EN BASE A DÍAS, SALARIO Y TRABAJADORES CON DERECHO AL REPARTO SE DETERMINARON LOS SIGUIENTES FACTORES BASE DEL PAGO , LOS CUALES SON LOS SIGUIENTES:

FACTOR POR DIA TRABAJADO : \$

FACTOR POR SALARIO DEVENGADO : \$

PUBLICACIÓN DEL PROYECTO DE REPARTO INDIVIDUAL DE UTILIDADES.

LA COMISION MIXTA DE PARTICIPACIÓN ACUERDA FIJAR EN LA PLANTA EL LISTADO CORREGIDO Y AMPLIADO CONTENIENDO LA INFORMACIÓN COMPLETA DE LA UTILIDADES BRUTAS Y NETAS A RECIBIR, MISMO QUE SE PUBLICARA A MAS TARDAR EL DIA ____ DEL MES DE ____ DEL AÑO ____

FECHA DE PAGO DE LAS UTILIDADES

LA COMISION MIXTA DE PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES ACORDÓ QUE COMO HA SIDO COSTUMBRE LAS UTILIDADES SE PAGARAN A LOS TRABAJADORES ACTIVOS ANTES DEL ____ DE MAYO DEL PRESENTE AÑO.

SE ACUERDA QUE LOS PAGOS PARA PERSONAL DADO DE BAJA CON DERECHO A PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES SE LES AVISE A TRAVEZ DE LOS PRINCIPALES DIARIOS EN LA ENTIDAD, PARA INICIAR EL PAGO A REPARTIR EL DIA ____ DEL MES DE ____ DEL AÑO ____

CONSTANCIA DE FIRMAS DE LA COMISION REVISORA

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO A LAS UTILIDADES:

LA COMISION MIXTA ACUERDA QUE PARA EL CALCULO DE IMPUESTO QUE SE APLICARA SERA EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 86 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DEBIDO A QUE PRESENTA MAYOR BENEFICIO EN EL CALCULO, YA QUE ES EN FORMA PROVISIONAL Y ES DIFERIDO ANUALMENTE.

ANEXO II

Resumen determinación de la PTU para personas físicas de conformidad con el Título IV de LISR

Resumen determinación de la PTU para personas físicas de conformidad con el Título IV de LISR

Base gravable	Capítulo correspondiente al Título IV de la LISR	Fundamento legal
<p>Ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales y/o por la prestación de servicios profesionales</p> <p>menos: Pagos de ingresos exentos a trabajadores</p> <p>igual: Ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales y por la prestación de servicios profesionales para efectos de la determinación de la base gravable para PTU</p> <p>menos: Deducciones autorizadas en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la LISR</p> <p>igual: Renta gravable por las actividades empresariales y por la prestación de servicios profesionales (Ver: Nota 1)</p>	<p>Sección I del Capítulo II (Personas físicas con actividades empresariales y profesionales)</p>	<p>Artículos 109, 108 y fracción XXX del artículo 28 de la LISR.</p>
<p>Nota 1:</p>	<p>En el caso de que un contribuyente obtenga ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales en el mismo ejercicio, deberá determinar la renta gravable que en términos de la Sección I del Capítulo II del Título IV de la LISR, corresponda a cada una de las actividades en lo individual; para estos efectos, se aplicará la proporción que represente cada uno de los ingresos obtenidos por el contribuyente respecto del total de ingresos obtenidos por el contribuyente en los términos de la Sección I del Capítulo II del Título IV de la LISR.</p>	<p>Sección I del Capítulo II (Personas físicas con actividades empresariales y profesionales)</p> <p>Sexto párrafo del artículo 109 y artículo 108 de la LISR</p>

	<p>Ingresos por las actividades empresariales por las que no se requiere título profesional obtenidos en efectivo, en bienes o servicios (Ver: Nota 3)</p> <p>menos: Pagos de ingresos exentos a trabajadores</p> <p>igual: Ingresos por las actividades empresariales por las que no se requiere título profesional obtenidos en efectivo, en bienes o servicios para efectos de la determinación de la base gravable para PTU</p> <p>menos: Deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos</p> <p>menos: Erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos</p> <p>igual: Renta gravable (Ver: Nota 2)</p> <p>por: Tasa del 10%</p> <p>igual: PTU generada en el ejercicio de que se trate</p>	Sección II del Capítulo II (Régimen de incorporación fiscal)	Artículo 111 y fracción XXX del artículo 28 de la LISR.
Nota 2:	Debido a que la determinación de la utilidad fiscal se realiza de forma bimestral de acuerdo con lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 111 de la LISR, la renta gravable será la suma de utilidades fiscales obtenidas en cada en bimestre del ejercicio.	Sección II del Capítulo II (Régimen de incorporación fiscal)	Quinto y séptimo párrafo del artículo 111 de la LISR.
Nota 3:	Considerar que lo anterior también aplica para aquellos contribuyentes que realizan actividades empresariales mediante copropiedad.	Sección II del Capítulo II (Régimen de incorporación fiscal)	Tercer párrafo del artículo 111 de la LISR.
	<p>menos: Ingresos acumulables efectivamente cobrados en el ejercicio</p> <p>menos: Pagos de ingresos exentos a trabajadores</p> <p>igual: Ingresos acumulables efectivamente cobrados en el ejercicio para efectos de la determinación de la base gravable para PTU</p>	Capítulo III (De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de	Artículos 114, 115, 116, 117, 118 y fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

	<p>menos: Deduciones autorizadas efectivamente pagadas en el ejercicio o deducción opcional correspondiente al 35% de los ingresos acumulables efectivamente cobrados en el ejercicio</p> <p>igual: Renta gravable (Ver: Nota 4)</p> <p>por: Tasa del 10%</p> <p>igual: PTU generada en el ejercicio de que se trate</p>	bienes inmuebles)	
Nota 4:	<p>Tratándose de los contribuyentes que tributan en este régimen, la LISR no prevé un procedimiento para que, en caso de que cuenten con trabajadores y generen utilidad fiscal en el ejercicio, se determine la renta gravable para distribuir la PTU, sin embargo, considerando que sus trabajadores tienen los mismos derechos que los que se contratan en cualquiera de los otros regímenes fiscales, y apegándonos al procedimiento para el cálculo del ISR anual, se sugiere dicha mecánica para determinar la renta gravable.</p>	Capitulo III (De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles)	
Nota 5:	<p>Cabe señalar que para el caso de las personas físicas que tengan trabajadores a su servicios, cuyos ingresos deriven exclusivamente de su trabajo, y el de los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, no podrá exceder de un mes de salario</p>		Fracción III del Artículo 127 del LISR.

ANEXO III

Caso práctico. Conciliación contable Fiscal

Caso práctico. Conciliación contable Fiscal

Por fin terminé la tesis, S.A. de C.V.

Conciliación Contable Fiscal

Utilidad del ejercicio		451,225
(+) Ingresos fiscales no contables		<u>89,115</u>
Utilidad fiscal en venta de activo fijo	54,560	
Ajuste Anual por Inflación Acumulable	34,555	
(+) Deducciones contables no fiscales		<u>130,945</u>
Provisiones	13,250	
Activos intangibles	24,980	
No deducibles	1,545	
Depreciación	41,365	
Costo contable en venta de activo fijo	37,890	
Otras cuentas por amortizar deducibles 2014	1,678	
53% pagados exentos trabajadores	10,237	
(-) Deducciones fiscales no contables		<u>189,232</u>
Deducción de inversión	69,876	
Amortización	26,521	
Otras cuentas por amortizar	3,479	
Honorarios de 2014 pagadas en 2015	89,356	
(-) Ingresos contables no fiscales		<u>62,500</u>
Ingreso contable en venta de activo fijo	62,500	<u> </u>
(=) Utilidad fiscal		419,553

(-) PTU pagada	<u>29,875</u>
(=) Utilidad fiscal	389,678
(-) Pérdidas fiscales pendientes amortizar	<u>98,436</u>
(=) Resultado fiscal	291,242
(*) Tasa	<u>30%</u>
(=) Impuestos causado	87,373
(-) Pagos provisionales de ISR	<u>37,865</u>
(=) I.S.R. por pagar (a favor)	<u>49,508</u>

Participación de los trabajadores en la utilidades

Utilidad Fiscal (Ingresos-Deducciones)	419,553
(-) Cantidades no deducibles (Frac. XXX art. 28)	<u>10,237</u>
(=) Base gravable	409,316
(*) Tasa	<u>10%</u>
(=) PTU Causada	<u><u>40,932</u></u>

Resultado Fiscal	291,242
PTU	-
ISR	87,373
No Deducibles	<u>1,545</u>
UFIN	<u><u>202,324.40</u></u>

ANEXO IV

Caso práctico. Determinación de las cantidades a repartir

Caso práctico. Determinación de las cantidades a repartir

Proyecto de reparto de utilidades de la compañía Por fin terminó la tesis, S.A. de C.V. por el ejercicio fiscal comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del 2015.

Nombre del Empleado	Tipo de trabajador	Días de permanencia	Faltas (-)	Inc. enfermedad Gral (-)	Vacaciones	Inc. Riesgo Trabajo	Inc. Maternidad	Días Base para PTU	Cuota Diaria	Salarios	Salarios Devengados
Empleado 1	Director	365		2	11			N/A	3150	N/A	N/A
Empleado 2	Confianza	199	6		7	3	56	193	880	169,840	97,272
Empleado 3	Confianza	280		2	4			278	850	236,300	140,112
Empleado 4	Sindicalizado	342	4		6			338	280	94,640	94,640
Empleado 5	Sindicalizado	260			4	4		260	340	88,400	88,400
Empleado 6	Sindicalizado	364	2	3	5			359	420	150,780	150,780
Empleado 7	Sindicalizado	291			6	5		291	220	64,020	64,020
Empleado 8	Eventual	213	3	2				208	380	79,040	79,040
Empleado 9	Eventual	45						N/A	370	N/A	N/A
Empleado 10	Planta	65	2					63	380	23,940	23,940
Empleado 11	Planta	8						8	365	2,920	2,920
TOTAL								1,998			741,124

Consideraciones:

Empleado. Los directos, administradores y gerentes generales, no participan de las utilidades.

Empleados 2 y 3. Se tomó como cuota diaria el correspondiente a la del trabajador sindicalizado con salario más alto aumentado en el 20% de acuerdo con la fracción II del artículo 127 de LFT.

Nombre del Empleado	Tipo de trabajador	Cuota Diaria	C.D. (+) 20%	Días laborados Empleado 2	Salario devengado Empleado 2	Días laborados Empleado 3	Salario devengado Empleado 3
Empleado 6	Sindicalizado	420	504	193	97,272	278	140,112

Empleados 3, 6 y 8. No se considera como tiempo laborado las incapacidades por enfermedad general.

Empleado 9. Los trabajadores eventuales tendrán derecho de participar en la PTU cuando hayan laborado cuando menos 60 días durante el año.

Empleado 11. Trabajador de planta con derecho a reparto (no es eventual).

	Renta gravable	\$409,316.00
--	----------------	--------------

(x)	10% relativo a la participación de utilidades	\$40,931.60
(+)	Más las utilidades no cobradas del ejercicio anterior	\$7,000.00
(=)	Total de reparto entre los trabajadores	\$47,931.60

PTU a repartir por los días trabajados	\$23,965.80
Número de días laborados	1,998.00
Factor con base en días laborados	11.99

PTU a repartir en base al salario devengado	\$23,965.80
Salarios devengados	741,124.00
Factores con base en salarios devengados	0.03

Cálculo de las cantidades a repartir en función a los días laborados y salarios devengados.

Nombre del Empleado	Días Base para PTU	Factor días laborados	PTU días laborados	Salarios devengados	Factor salarios devengados	PTU Salarios devengados	PTU a pagar
Empleado 2	193	11.99	2,315	97,272	0.032337	3,145	5,461
Empleado 3	278	11.99	3,335	140,112	0.032337	4,531	7,865
Empleado 4	338	11.99	4,054	94,640	0.032337	3,060	7,115
Empleado 5	260	11.99	3,119	88,400	0.032337	2,859	5,977
Empleado 6	359	11.99	4,306	150,780	0.032337	4,876	9,182
Empleado 7	291	11.99	3,491	64,020	0.032337	2,070	5,561
Empleado 8	208	11.99	2,495	79,040	0.032337	2,556	5,051
Empleado 10	63	11.99	756	23,940	0.032337	774	1,530
Empleado 11	8	11.99	96	2,920	0.032337	94	190
TOTAL			23,966			23,966	47,932

ISR retenido por sueldos y PTU

Nombre del Empleado	Sueldo Mensual	PTU		De acuerdo con el artículo 96 de LISR								Salario (+)PTU	Salario a pagar
		PTU Exenta	PTU Gravada	(A) Ingresos gravables ISR	(B) Límite inferior	(A)-(B)= (C)Excedente	(D) %/excedente	(C)+(D)= (E) Impuesto Marginal	(F) Cuota Fija	(E) +(F)=ISR Mensual a retener			
Empleado 2	26,752	1,096	4,365	31,117	20,770	10,347	23.52%	2,434	3,327	5,761	32,213	26,452	
Empleado 3	25,840	1,096	6,770	32,610	20,770	11,839	23.52%	2,785	3,327	6,112	33,705	27,593	
Empleado 4	8,512	1,096	6,019	14,531	10,298	4,233	21.36%	904	1,091	1,995	15,627	13,632	
Empleado 5	10,336	1,096	4,882	15,218	10,298	4,919	21.36%	1,051	1,091	2,141	16,313	14,172	
Empleado 6	168	1,096	8,086	8,254	7,399	855	16.00%	137	594	731	9,350	8,619	
Empleado 7	6,688	1,096	4,465	11,153	10,298	855	21.36%	183	1,091	1,273	12,249	10,976	
Empleado 8	11,552	1,096	3,955	15,507	10,298	5,209	21.36%	1,113	1,091	2,203	16,603	14,400	
Empleado 10	11,552	1,096	434	11,986	10,298	1,688	21.36%	361	1,091	1,451	13,082	11,631	
Empleado 11	11,096	190	-	11,096	10,298	798	21.36%	170	1,091	1,261	11,286	10,025	

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

(...)

XIV. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

(...)"

SMG	Días	Exenta
73.04	15	\$ 1,096

ISR determinado conforme al artículo 174 reglamento de la Ley de ISR.

Nombre del Empleado	PTU Gravada	F I art. 174		F. II art. 174 RLISR						
		(PTU Gravada/365)*30.4 = (A)	(B) = Ingreso ordinario mensual	A+B= (I) Ingreso gravable	(B) Limite inferior	(I)-(B)= (C)Excedente	(D) %/excedente	(C)*(D)= (E) Impuesto Marginal	(F) Cuota Fija	(E) +(F)=ISR PTU y Sueldo
Empleado 2	4,365	363.54	26,752	27,116	20,770	6,345	0.2352	1,492	3,327	4,820
Empleado 3	6,770	563.84	25,840	26,404	20,770	5,634	0.2352	1,325	3,327	4,652
Empleado 4	6,019	501.31	8,512	9,013	8,602	412	0.1792	74	787	860
Empleado 5	4,882	406.58	10,336	10,743	10,298	444	0.2136	95	1,091	1,185
Empleado 6	8,086	673.49	168	841	496	345	0.064	22	10	32
Empleado 7	4,465	371.89	6,688	7,060	4,210	2,849	0.1088	310	247	557
Empleado 8	3,955	329.42	11,552	11,881	10,298	1,583	0.2136	338	1,091	1,429
Empleado 10	434	36.17	11,552	11,588	10,298	1,290	0.2136	276	1,091	1,366

Nombre del Empleado	F. III							F. II		F. I	F. V	F. IV			
	Ingreso ordinario mensual	(B) Limite inferior	(I)-(B)= (C)Excedente	(D) %/excedente	(C)*(D)= (E) Impuesto Marginal	(F) Cuota Fija	(E) +(F)=ISR solo Sueldo	Subsidio al empleo	ISR Sueldo	ISR Sueldo y PTU	Resta Fracción II y III	(PTU Gravada/365)*30.4=	F. I/F. III	PTU Gravada	ISR a retener
Empleado 2	26,752	20,770	5,982	23.52%	1,407	3,327	4,734	-	4,734	4,820	86	364	0.2352	4,365	1,027
Empleado 3	25,840	20,770	5,070	23.52%	1,192	3,327	4,520	-	4,520	4,652	133	564	0.2352	6,770	1,592
Empleado 4	8,512	7,399	1,113	16.00%	178	594	772	-	772	860	88	501	0.1758	6,019	1,058
Empleado 5	10,336	10,298	38	21.36%	8	1,091	1,099	-	1,099	1,185	87	407	0.2136	4,882	1,043
Empleado 6	168	0	168	1.92%	3	-	3	-	3	32	28	673	0.0422	8,086	341
Empleado 7	6,688	4,210	2,478	10.88%	270	247	517	295	222	557	40	372	0.1088	4,465	486
Empleado 8	11,552	10,298	1,254	21.36%	268	1,091	1,358	-	1,358	1,429	70	329	0.2136	3,955	845
Empleado 10	11,552	10,298	1,254	21.36%	268	1,091	1,358	-	1,358	1,366	8	36	0.2136	434	93

Comparativo

Comparativo					
Nombre del Empleado	(A) ISR Art 96 LISR PTU y Sueldo	(B) ISR Art 96 Solo sueldo	(A) - (B)=ISR Art 96 Solo PTU	ISR Art 174 RISR PTU	Diferencia
Empleado 2	5,761	4,734	1,027	1,027	-
Empleado 3	6,112	4,520	1,592	1,592	-
Empleado 4	1,995	772	1,222	1,058	165
Empleado 5	2,141	1,099	1,043	1,043	-
Empleado 6	731	3	728	341	387
Empleado 7	1,273	517	756	486	271
Empleado 8	2,203	1,358	845	845	-
Empleado 10	1,451	1,358	93	93	

Como podemos observar es ciertos casos es conveniente efectuar la retención mediante el artículo 172 del RLISR, por lo que tomaremos esa opción para efectuar la retención y los pagos por conceptos de salarios y PTU quedarían de la forma siguiente:

Nombre del Empleado	Sueldo ordinari	PTU	ISR Sueldo	ISR PTU 142	Total a pagar
Empleado 2	26,752	5,461	5,761	1,027	25,425
Empleado 3	25,840	7,865	6,112	1,592	26,001
Empleado 4	8,512	7,115	1,995	1,058	12,574
Empleado 5	10,336	5,977	2,141	1,043	13,129
Empleado 6	168	9,182	731	341	8,278
Empleado 7	6,688	5,561	1,273	486	10,490
Empleado 8	11,552	5,051	2,203	845	13,555
Empleado 10	11,552	1,530	1,451	93	11,538