



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Ingresos por honorarios asimilables a salarios y la probable configuración de una relación laboral.

Que para obtener el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta: Bernardo Samperio Alvarez.

Tutor: Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo.

Ciudad de México, a 1º de marzo del 2021.



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.

Índice

Introducción.....	3
Metodología.....	4
<i>Capítulo I. Concepto de ingresos por salarios, honorarios y asimilados a salarios.</i>	6
1.1. Relación de trabajo.....	6
1.1.1. Definición de relación de trabajo.....	6
1.1.2. Elementos de la relación laboral.....	7
1.1.2.1. Prestación de servicios.....	8
1.1.2.2. Dependencia o subordinación.....	9
1.1.2.3. Salario.....	11
1.2. Prestación de servicios personales independientes.....	12
1.2.1. Definición.....	12
1.2.2. Clasificación de las obligaciones.....	13
1.2.3. El contrato de prestación de servicios personales independientes.....	14
1.2.3.1. Independencia.....	15
1.2.3.2. Elementos del contrato de prestación de servicios.....	16
1.3. Ingresos asimilados a salarios.....	18
1.3.1. Ingresos sujetos de asimilación a salarios.....	18
<i>Capítulo II. Evaluación de la carga tributaria de contribuyentes que realizan erogaciones y que obtienen ingresos por salarios y por honorarios asimilados a salarios, y exposición de algunos criterios existentes referentes a las diferencias entre estos regímenes.</i>	21
2.1. Ejemplo de determinación de la carga tributaria para un patrón y su trabajador mediante el comparativo entre la percepción por la obtención de ingresos por salarios y por honorarios asimilados a salarios.....	21
2.1.1. Ejemplo de la carga social que pudiera representar, tanto para el patrón como para el trabajador.....	22
2.1.2. Ejemplo de determinación de la carga tributaria para un trabajador.....	23
2.1.3. Ejemplo de determinación de la carga tributaria para un patrón y la afectación en CUFIN.....	25
2.1.4. Análisis de resultados.....	25
2.2. Criterios, referencias y comentarios de algunas de las partes involucradas.....	26
<i>Capítulo III. Efectos de optar por tributar en el régimen de honorarios asimilados a salarios y consecuencias de una errónea planeación fiscal.</i>	34
3.1. Principales efectos para los contribuyentes que eligen tributar en el régimen de ingresos asimilados a salarios.....	34
3.1.1. Análisis para el trabajador.....	34
3.1.2. Análisis para el patrón.....	35
3.1.3. Conclusiones del análisis de los efectos para el patrón y el trabajador.....	35
3.2. Consecuencias de tributar en el régimen de ingresos por honorarios asimilados a salarios cuando se está obligado a pertenecer al régimen de ingresos por salarios.....	36
3.2.1. Presunción de créditos fiscales por parte del IMSS.....	36
3.2.2. Capitales constitutivos.....	38
3.2.3. Indemnización por despido injustificado.....	39
3.2.4. Comisión de delitos en materia fiscal.....	41
3.3. Opción para reducir la carga fiscal derivada de contar con personal en nómina.....	41
Conclusiones.....	43
Fuentes de información.....	45

Introducción.

El presente estudio se basa en el uso que en algunas ocasiones se le da al régimen de honorarios por asimilados a salarios, atendiendo a la reducción de la carga fiscal y no a las características del servicio prestado. Es pertinente mencionar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta incluye este régimen junto con el de salarios, por lo cual, para evitar confusión en el tratamiento fiscal que corresponde a cada uno, es necesario definir con claridad los elementos particulares de cada uno de estos regímenes para que según con las características propias, se pueda dar una clasificación adecuada al servicio prestado por una persona.

Cabe mencionar que, al ser diferentes estos regímenes, el hecho de permanecer en uno o en otro conllevará efectos financieros, administrativos y fiscales particulares para ambas partes del contrato, sin que esto deba influir en la clasificación del régimen en el que el prestador del servicio deba tributar.

Un concepto básico que debe ser analizado es el de relación de trabajo, debido a que en su estudio surgen también los conceptos de patrón y trabajador; puesto que ambos actores deben poseer determinadas características para que pueda configurarse una relación laboral de conformidad con la Ley Federal del Trabajo, aunado a los elementos que a su vez conforman esta última, por ejemplo, la subordinación, elemento clave que sirve de base para demostrar una relación laboral.

Es necesario analizar la fuente legal que le da origen a la obtención de ingresos por la prestación de un servicio personal independiente que se asimila a salarios, la cual se encuentra, como le he mencionado, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente en el artículo 94. Es necesario enfatizar que únicamente para efectos del impuesto sobre la renta estos ingresos se asemejan a salarios, lo cual de ninguna manera implica que para efectos laborales y de seguridad social así tenga que ser.

La asimilación a salarios es práctica que han venido implementando tanto el sector privado como algunas entidades de gobierno, quienes han decidió adoptar este esquema con el principal objetivo de disminuir las aportaciones de seguridad social y no tener que dar frente a los derechos que la Ley Federal del Trabajo confiere a los trabajadores.

Es necesario tener conocimiento de las contingencias que se pudieran presentar por el uso incorrecto de esta figura jurídica y que pudiera resultarle al contratante muy oneroso el hecho de tratar de ahorrarse las contribuciones en materia de seguridad social en perjuicio del Instituto, del trabajador y de el mismo.

Metodología.

Planteamiento del problema.

Los contribuyentes constantemente se encuentran en la búsqueda de estrategias para optimizar al máximo los recursos con los que cuentan sus empresas. Uno de los rubros sujetos de ese análisis es sin duda el fiscal, el problema radica en que, ya sea por error al interpretar la ley o por error de hecho, los contribuyentes están adoptando diversas interpretaciones jurídicas en la aplicación de la normatividad fiscal. El régimen de honorarios asimilables a salarios no es la excepción, puesto que el rubro correspondiente al personal representa por lo regular una partida bastante onerosa, y más con los requisitos y limitantes que se deben observar para su deducción. No es coincidencia que la reforma fiscal del presente 2021 modifique el artículo 94, correspondiente a los ingresos por asimilados a salarios, estableciendo un tope de permanencia en el mismo. Sin duda la autoridad está fiscalizando más de cerca a los contribuyentes pertenecientes a este régimen.

Hipótesis.

El régimen de honorarios asimilables a salarios no representa una opción para los patrones que intentan disminuir la carga contributiva derivada de una relación de trabajo. Es indispensable que las partes que intervienen en la relación laboral conozcan el correcto tratamiento fiscal de los ingresos que emanan de esta.

Objetivos.

General.

Definir desde una perspectiva jurídica los conceptos y figuras participantes en el esquema de ingresos por honorarios asimilables a salarios, así como soportar legalmente el correcto tratamiento de dicho régimen, haciendo referencia a la normatividad correspondiente.

Específicos.

- Definir los conceptos de prestación de servicios personales y relación de trabajo, así como el de ingresos asimilados a salarios y su tratamiento fiscal.
- Mediante un ejercicio práctico, comparar algunos efectos fiscales entre el régimen de ingresos por salarios contra el de asimilados a salarios, además de aportar pruebas para sustentar la hipótesis planteada.

- Evaluar el efecto impositivo de las partes involucradas y mostrar bondades y perjuicios de cada uno de estos, así como las consecuencias jurídicas y financieras que se pudieran afrontar en caso llevar a cabo malas prácticas, a la vez proponer una alternativa encaminada a la reducción de la carga impositiva si es que se cuenta con trabajadores contratados.

Capítulo I. Concepto de ingresos por salarios, honorarios y asimilados a salarios.

1.1. Relación de trabajo.

Del artículo 5º de la CPEUM se deriva el ordenamiento del libre ejercicio de actividades lícitas por las que pueda existir una retribución económica. A continuación, cito el primer párrafo del comentado artículo:

"Artículo 5º. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial. [...]"

El "Derecho del Trabajo", como lo plasma Bermúdez (2012), en su obra del mismo nombre, es "el conjunto de principios y normas positivas de la prestación subordinada retribuida de la actividad humana." (p. 73).

El Artículo 123 tiene por objeto ser la base de la legislación en materia de Derecho del trabajo, por medio de sus dos apartados. El apartado "A" se refiere al sector privado y el "B" al sector público. Este artículo pretende que se cumplan las garantías mínimas a que tienen derecho quienes se sujeten a una relación laboral y que ninguna otra ley podrá modificar en perjuicio de los trabajadores. Artículo del cual se desprende la Ley Federal del Trabajo. A continuación, un fragmento del artículo en referencia: "Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley. [...]"

De la cita previa destaco los conceptos de trabajo digno y organización social del trabajo, debido que, para conseguir este propósito, primero tienen que ser asegurados otros elementos, por ejemplo, la estabilidad laboral y económica, el ambiente óptimo en el lugar de trabajo, el acceso a servicios de seguridad social, por mencionar algunos.

1.1.1. Definición de relación de trabajo.

Comenzaré por definir el concepto y los elementos que configuran una relación jurídica de trabajo.

La Ley Federal del Trabajo en el párrafo I del artículo 20 indica lo que debe entenderse por relación de trabajo:

" Artículo 20.- Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el

pago de un salario. Contrato individual de trabajo, cualquiera que sea su forma o denominación, es aquel por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario. La prestación de un trabajo a que se refiere el párrafo primero y el contrato celebrado producen los mismos efectos."

La Organización Internacional del Trabajo (OIT) es una agencia especializada de las Naciones Unidas. Tiene por objeto *"establecer o fortalecer marcos jurídicos, instituciones, mecanismos o procesos que favorezcan las buenas relaciones laborales y un diálogo social eficaz en los Estados Miembros"* (s.f.).

A continuación, muestro una definición adicional, en donde pueden observarse que hace mención de los objetivos principales de la relación.

"La relación de trabajo es un nexo jurídico entre empleadores y trabajadores. Existe cuando una persona proporciona su trabajo o presta servicios bajo ciertas condiciones, a cambio de una remuneración.

A través de la relación de trabajo, como quiera que se la defina, se establecen derechos y obligaciones entre el empleado y el empleador. La relación de trabajo ha sido y continúa siendo el principal medio de acceso de los trabajadores a los derechos y beneficios asociados con el empleo, en las áreas del trabajo y la seguridad social. La existencia de una relación laboral es la condición necesaria para la aplicación de las leyes de trabajo y seguridad social destinadas a los empleados. Es, además, el punto de referencia clave para determinar la naturaleza y alcance de los derechos y obligaciones de los empleadores respecto de sus trabajadores." (Academia Fiscal Mexicana Colegio de Especialistas Fiscales AC, s.f.)

Podemos comentar la importancia del tema de la relación jurídica que, resulta ser objeto de fiscalización no solamente bajo la ley doméstica, sino también se encuentra en el foco de la organización mundial, lo que tal vez indica que este tipo de relaciones puede ser objeto de actos irregulares que vayan en contra de los derechos de alguna(s) de las partes incluso en materia de derechos humanos.

1.1.2. Elementos de la relación laboral.

La relación laboral es un vínculo que debe ser formalizado mediante la celebración de un contrato. En referencia a lo comentado, cito el siguiente párrafo de un texto:

"En principio, en toda relación jurídica de trabajo se encuentra una mixtificación que se da entre el fenómeno social de la prestación de un servicio por una persona, subordinada a otra, a cambio de un salario, y la formalidad que para ello establece el derecho. De esa confluencia se desprenderá una serie de obligaciones y derechos que en ocasiones exigen formas y requisitos determinados, que es posible alterar en cuanto a su contenido de acuerdo con las mismas partes que lo convinieron, se concluyen en los lazos previstos y, en

ocasiones, por qué no decirlo, se terminan en forma abrupta e imprevista, con lo que se provocan quebrantamientos al derecho." (Bermúdez, 2012, pp. 98, 99).

Como se menciona en el párrafo anterior, existen tres elementos fundamentales. Del artículo 20 de la LFT se toman los elementos que dan origen a la relación laboral para todos los efectos legales que de esta se desprendan. Estos elementos son la realización de un trabajo o prestación de un servicio personal, la subordinación y el pago de un salario o retribución.

El mismo artículo define lo que se debe entender por contrato individual de trabajo, y dice que "cualquiera que sea su forma o denominación, es aquel por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario.", y aclara que no por el hecho de no contar con este no existirá relación de trabajo, diciendo: "La prestación de un trabajo a que se refiere el párrafo primero y el contrato celebrado producen los mismos efectos."

La obra "*Derecho del Trabajo*" cita a su vez las teorías de Sinzheimer y de Ludovico Barassi: "*tres son los elementos naturales del contrato de trabajo: la prestación de un servicio, el pago de un salario y la subordinación. Sin alguno de ellos no estaríamos en realidad frente a un contrato de trabajo, por lo que se les da categoría fundamental de existencia.*" (Citado por Bermúdez, 2012, p. 109).

La subordinación pudiera ser uno de los elementos más importantes, puesto que es un detonante que configura una relación de trabajo, aunado a que constitucionalmente nadie está obligado a prestar servicio alguno sin derecho a pago por el mismo, es de donde se desprende el salario; por lo que, con el hecho de existir subordinación por la prestación de un servicio personal, nos encontramos en el ámbito del derecho laboral.

Cabe mencionar que, si bien, el hecho de que la no existencia de contrato no representa la no existencia de la relación, es importante contar con todas las formalidades en beneficio de ambas partes de la relación. En el numeral 1.2.3.2. ahondo en este tema y en los elementos que debe reunir el contrato para su validez.

1.1.2.1. Prestación de servicios.

Este elemento le corresponde al trabajador, y debe ser realizado personalmente por el contratante, por consiguiente, no puede delegarlo a nadie más. El trabajo puede ser de naturaleza física o intelectual. El trabajador siempre será una persona física de sexo indistinto y deberá llevar a cabo el contrato por voluntad propia y sin presiones de la otra parte, tal como lo describe Bermúdez,

"... la prestación de un servicio es el que otorga la categoría de trabajador a la persona física. Un hombre o una mujer son capaces de prestar indistintamente el servicio. Para el caso, el trabajo puede ser físico o intelectual, pero debe observar ciertos condicionamientos a fin de ser considerado materia del contrato. Por

principio, debe ser un trabajo personal, es decir, debe realizarlo la persona que lo convino y no delegarlo a un tercero, porque con ello desvirtuaría la naturaleza del contrato, que es de intuitu personae. Debe ser también voluntario, esto es, libremente convenido y no bajo la presión de la otra parte o de un tercero, porque los trabajos forzados no son materia del contrato de trabajo." (p. 109).

En mi opinión, la prestación de un servicio es una decisión unilateral de realizar un trabajo con beneficio a otros, ya sea por medio de la supervisión y mando del beneficiario o contratante (trabajo personal subordinado) o por la finalidad o resultado de la realización del trabajo con beneficio al pagador o a quien este designe como beneficiario (servicios personales independientes).

1.1.2.2. Dependencia o subordinación.

El diccionario de la Real Academia Española (2015), define a la subordinación como "Sujeción a la orden, mando o dominio de alguien".

Este principio indica que el trabajo siempre tendrá que realizarse bajo el mando y supervisión del contratante del servicio, y deberá ser realizado con diligencia y observando las normas y obligaciones que le corresponden en su carácter de trabajador.

Al respecto, la LFT establece el siguiente precepto.

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

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

Como podemos observar, en el artículo previo la ley hace referencia al término de subordinación, pero no proporciona una definición de este elemento de la relación de trabajo.

El artículo 39-B hace referencia al trabajo bajo la dirección y mando de patrón:

"Artículo 39-B. Se entiende por relación de trabajo para capacitación inicial, aquella por virtud de la cual un trabajador se obliga **a prestar sus servicios subordinados, bajo la dirección y mando del patrón**, con el fin de que adquiera los conocimientos o habilidades necesarios para la actividad para la que vaya a ser contratado. [...]"

El artículo antes citado establece que el trabajador deberá prestar sus servicios bajo la dirección y mando del patrón, por lo cual, esto se consideraría como subordinación.

Para un entendimiento más amplio, a continuación, muestro la tesis con número de registro digital 210655, en donde se puede consultar una definición de dicho elemento.

“SUBORDINACION, CONCEPTO DE. Subordinación significa, por parte del patrón, un poder jurídico de mando, correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio. Esto tiene su apoyo en el artículo 134, fracción III, de la Ley Federal del Trabajo de 1970, que obliga a desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o de su representante, a cuya autoridad estarán subordinados los trabajadores en todo lo concerniente al trabajo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO

Amparo directo 319/94. Instituto Mexicano del Seguro Social. 15 de junio de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Alicia Rodríguez Cruz. Secretario: Eduardo Anastacio Chávez García.

Amparo directo 240/94. Margarita Mora de Zazueta. 15 de junio de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro Rivera. Secretaria: Silvia Marinella Covián Ramírez.

Véase: Jurisprudencia 1822, páginas 2938 y 2939, Apéndice 1917-1988. Apéndice 1985, Quinta Parte, pág. 267.” (Suprema corte de Justicia de la Nación, 1994).

En el repositorio del Poder Judicial de la Federación podemos encontrar la tesis 216486, la cual aporta un concepto adicional de subordinación.

“SUBORDINACION. CONCEPTO DE. La subordinación, elemento característico de la relación laboral a que se refiere el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, consiste en la facultad que tiene el patrón, en todo momento dentro de las horas de la prestación del servicio, de mandar al trabajador para el desarrollo del trabajo y, correlativamente, en la obligación del trabajador de cumplir con las condiciones y exigencias del trabajo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 122/93. Hilario Huerta Beristáin. 1 de abril de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Vicente Martínez Sánchez.” (Suprema corte de Justicia de la Nación, 1993).

Con fundamento en las citas previas, considero a la subordinación como un elemento poderoso para determinar si existe o no relación de trabajo, puesto que el hecho de obedecer o ser dirigido en las actividades encomendadas constituiría subordinación, configurándose así una relación patrón - trabajador.

1.1.2.3. Salario.

Podemos definir al salario como el pago que se le realiza al trabajador por su trabajo, aunque algunos autores opinan que más que el pago por su trabajo es la retribución derivada de la subordinación hacia el patrón.

Al salario también se le nombra sueldo o contraprestación. Comúnmente se utiliza el término sueldo al pago hecho por actividades en donde interviene en mayor medida el intelecto, y salario en las actividades en donde predomina la fuerza de trabajo, por ejemplo, las actividades realizadas por un obrero.

El siguiente cuadro esquematiza las principales diferencias entre sueldo y salario:

SALARIO	SUELDO
<ul style="list-style-type: none">● Cantidad variable determinada con base en horas o días trabajados, durante un determinado periodo y por lo regular se liquida semanalmente.● Realización de actividades en donde, por lo regular, es valorada la fuerza de trabajo.	<ul style="list-style-type: none">● Cantidad fija que se acuerda previamente y se paga periódicamente, por ejemplo, a la quincena o al mes.● Realización de actividades en donde, por lo regular, es valorado el intelecto.

Cabe mencionar que, para efectos laborales, cualquier pago que reciba una persona de otra en favor de la cual presta un servicio subordinado, conserva la naturaleza jurídica de contraprestación (elemento de la relación laboral), independientemente del nombre que se le designe a esta.

La integración del salario se encuentra definida en la LFT, específicamente en el artículo 84, mismo que transcribo textual:

"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."

Por su parte la LISR, en el artículo 94, también define este concepto, señalando lo siguiente:

"Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. ..."

La LSS también tiene su propia definición de los elementos constituyentes del salario para los propios efectos, establecida en el artículo 27, el cual consta de nueve fracciones. Cito el primer párrafo:

"El salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo. Se excluyen como integrantes del salario base de cotización, dada su naturaleza, los siguientes conceptos:"

Las fracciones del citado artículo son referentes a prestaciones que pudiera recibir en su momento el trabajador y formarían parte integrante del SBC.

Podemos observar que, en general, los elementos integrantes del salario son similares, pero, tanto la LISR como la LSS generalizan más, estableciendo que toda cantidad que se entregue al trabajador con motivo de la relación laboral se considerará ingreso por salarios; en cambio la LFT se limita a integrar únicamente a las percepciones que se le entreguen al trabajador por su trabajo.

En mi opinión, es aceptable la inclusión al salario de toda cantidad entregada al trabajador, debido a que, si bien, es cierto que existen prestaciones que en ocasiones se entregan al trabajador, que son adicionales al sueldo, y que incluso pudieran no entregarse en proporcionalidad al trabajo que realiza, también es cierto que dichos beneficios son producto de un contrato en el cual se definieron los términos de la relación laboral, por lo cual, al dejar de existir dicha relación, dejarían de existir los beneficios, por consiguiente sería aceptable la interpretación de que todos los beneficios a favor del trabajador, que tengan como origen una relación de trabajo, pudieran considerarse como producto del trabajo del prestador.

1.2. Prestación de servicios personales independientes.

1.2.1. Definición.

Para una mejor clasificación de los servicios personales, cuando estos son prestados de manera independiente, es necesario remitirnos a la definición en Ley.

La ley del IVA define a la prestación de servicios de la siguiente manera.

“Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. [...]

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes. [...]

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.”

Al respecto, la ley del ISR, en el artículo 100, aporta el siguiente precepto.

[...] Para los efectos de este Capítulo se consideran:

[...]

II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título.

Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional.”

En general, la prestación de un servicio personal independiente se puede definir como la obligación de dar, hacer, no hacer o permitir en favor de un contratante o beneficiario, el cual, a su vez se obliga a dar una contraprestación por el trabajo que desempeña el profesor de manera independiente.

1.2.2. Clasificación de las obligaciones.

En el Derecho, una de las clasificaciones de las obligaciones es la de dar, de hacer y de no hacer.

- a) Obligaciones de dar: Se encuentra en el artículo 2011 del Código civil, e indica que es la prestación que podría ser la de traslación de dominio de cosa cierta, la enajenación y la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida.

"La obligación de dar participa íntimamente con la idea de entrega, que consiste en poner a una persona en posesión de una cosa. El C.C. distingue entre entrega real, jurídica o virtual... La obligación de dar tiene una función traslativa: en nuestro derecho en las enajenaciones de cosas ciertas y determinadas la traslación de la propiedad se verifica entre los contratantes por meto efecto del contrato, sin dependencia de tradición ya sea natural o simbólica."... (Dávila., s.f.).

- b) Obligaciones de hacer o no hacer: (Artículo 2027 CC) El obligado con el acreedor a prestar o no un hecho, debe acatar el acuerdo. En caso de que este se negara a llevarlo a cabo, el acreedor tiene derecho a exigir que otra persona en sustitución de este lleve a cabo la actividad, siempre y cuando pueda darse la sustitución de persona.

El artículo indica que cuando, como resultado del trabajo del deudor, y derivado de la no realización de la manera en que se convino, y por este motivo se diera un mal hecho, el acreedor podrá solicitar que se deshaga lo mal hecho.

"Las obligaciones de no hacer hacen referencia a una actividad del deudor diferente del dar, y admiten dentro de su régimen la noción de fungibilidad. Es fungible la obligación de hacer cuando la prestación puede ser satisfecha por cualquier persona, es decir, cuando es indiferente la persona que lo ejecuta. Pero también la opción de hacer puede ser infungible cuando se haya establecido la obligación *intuitu personae*.

Dentro de la obligación de hacer se ha distinguido también su contenido que consiste también en una simple actividad (obligación de medios) o en la obtención de un resultado (obligación de resultados)." (Dávila., s.f.).

Es importante mencionar que, tanto la condición suspensiva como la resolutoria, son elementos jurídicos que deben tenerse presentes cuando hablamos de las obligaciones debido a que dichas condiciones pueden limitar los efectos de las obligaciones ante sucesos inciertos que de haber sucedido previo a la celebración del contrato harían que este no se hubiera celebrado o hubieran cambiado los términos de la resolución del mismo. En el numeral 1.2.3. muestro una definición de estas dos condiciones.

1.2.3. El contrato de prestación de servicios personales independientes.

Inicialmente, este contrato tiene por principal elemento el de una obligación de hacer, que se satisface en el momento en que el profesor o prestador del servicio realiza el hecho o la actividad contratada y esta se lleva a cabo en el tiempo y las condiciones pactadas, ya sea por él personalmente o por un sustituto cuando así se haya convenido.

"Según la doctrina jurídica, los presupuestos son elementos extrínsecos del contrato, por lo que deben existir antes de la celebración del contrato y se necesitan para convalidar el acto jurídico. Los presupuestos de validez que la doctrina exige son tres: uno en referencia al sujeto del contrato, la capacidad; otro en referencia al objeto del contrato, la idoneidad, y el último referido a la situación del sujeto respecto del objeto, la legitimación." (Bermúdez, 2012, p. 101).

En cuanto al contratante, podemos observar que es sobre este que recae la obligación dar, puesto que es a él a quien corresponde retribuir al prestador a través del pago de la cosa pactada, por lo que habrá un cambio de propietario, ya sea que se haya convenido el pago mediante una cantidad fijada o mediante la transmisión de la propiedad de un bien fijado. Pudiera darse el caso de que existiera obligación de hacer por ambos actores del contrato, por ejemplo, cuando a cambio de un servicio se paga con otro.

Esta obligación es considerada por el Códigos Civil Federal. Al respecto, el artículo 2606 india que la retribución por la prestación de los servicios podrá ser pactada por ambas partes.

Como lo mencioné en el numeral anterior, existe un elemento jurídico el cual es la condición, que puede modular la eficacia del contrato evitando que este llegue a tener efectos o que continúe produciéndolos, según el tipo de condición, la cual puede ser suspensiva o resolutoria. En el numeral 1.2.3.2. se hace mención a los tipos de condiciones.

1.2.3.1. Independencia.

La independencia resulta un tema imprescindible cuando hablamos de prestación de servicios personales, debido a que esta cualidad pudiera definir el tipo de relación jurídica entre quien presta el servicio y quien lo contrata.

"Dicho de una persona: Que sostiene sus derechos u opiniones sin admitir intervención ajena." (REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, 2016)

"Capacidad para elegir y actuar con libertad y sin depender de un mando o autoridad extraña." (The Free Dictionary, 2015).

La LISR, en su artículo 2º, fracción III indica que no se considerará agente *independiente* quien actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.

La ley del IVA, en su artículo 14 hace referencia a los servicios independientes:

"[...] No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración. [...]"

Podemos resumir que la independencia se da cuando se presta un servicio a un beneficiario o pagador de común acuerdo, pero sin seguir las instrucciones directas del contratante. Luego entonces, el profesor se compromete a realizar determinada actividad en un plazo fijado y, si así lo convienen, con un resultado pactado, por lo que este debe contar con los conocimientos y la organización necesarios para efectuar las actividades sin sujetarse al mando e instrucciones directas de otra persona respecto de la ejecución de su trabajo. Siendo responsable del resultado de su trabajo.

1.2.3.2. Elementos del contrato de prestación de servicios.

En general, para que sea válido jurídicamente, el contrato de prestación de servicios debe reunir ciertos elementos que son necesarios para su existencia y validez, los cuales a continuación enlisto. (GONZALEZ, 2015).

- Elementos de existencia:
 - a) Consentimiento: Acuerdo de dos o más voluntades que tienden a crear, transferir, conservar, modificar o extinguir efectos de derecho, manifestándose de forma exterior.
 - b) Objeto: Se divide en objeto directo e indirecto. El directo es el crear y transmitir derechos y obligaciones. El indirecto es la conducta de dar, hacer o no hacer.
 - c) Solemnidad: Conjunto de elementos de carácter exterior del acto jurídico, sensibles, en que se plasma la voluntad de los que contratan y que la ley exige para la existencia del contrato.
- Elementos naturales:
 - a) La prestación de un servicio: Relación en la que un prestador se obliga a desarrollar una prestación a favor de otra.
 - b) El pago de una contraprestación: Pago que una persona hace a otra en correspondencia al servicio que ha recibido o debe recibir.
- Elementos accidentales:
 - a) El término: Se entiende por él un acontecimiento futuro de realización cierta, del cual depende la eficacia o resolución de derechos y obligaciones.
 - b) La condición: Acontecimiento futuro de realización contingente, del cual depende la eficacia o resolución de derechos y obligaciones

En la doctrina jurídica se pueden observar dos tipos de condiciones, suspensiva y resolutoria. Cito una definición de las anteriores. (Revista Jurídicas UNAM, s.f.):

1. Condición suspensiva:

"[...] Encontramos fundamentalmente, en las fuentes romanas, la mención de la condición suspensiva, en donde los efectos negociales se producen siempre y cuando se verifique el evento condicionante. Así, en la compraventa celebrada bajo condición, el contrato se considera como si nunca se hubiera realizado, si no se verifica la condición.²¹ Es decir, la condición es aquella que hace depender la entrada en vigor del negocio al verificarse o no el evento establecido. [...]"

2. Condición resolutoria:

"[...]La condición resolutoria es aquella que hace cesar la vis ac potestas del negocio al verificarse o no el evento. La condición resolutoria no tuvo un desarrollo en las fuentes, por la situación particular de esta figura.²⁴ Los juristas romanos concebían la condición resolutoria, en materia de actos inter vivos, y sus efectos

mediante una forma práctica que era el de añadir un pacto de resolución (pactum adiectum), al negocio principal de un cierto contenido y establecido incondicionalmente.²⁵ Es decir, si la condición se lleva a cabo tendrá eficacia el pacto mencionado y por consiguiente cesarán los efectos del negocio. [...]"

La condición respecto de una obligación tiene la capacidad de establecer algún elemento definitorio en el contrato, previo cumplimiento de la primera, en otras palabras, tiene la capacidad de suspender o cambiar, según el tipo de condición, la obligación contenida en el contrato ya sea de dar, hacer o no hacer (numeral 1.2.2.).

Lo anterior tiene relevancia en el terreno de lo laboral debido a que, por ejemplo, si el patrón tiene la necesidad de suplir una vacante por incapacidad temporal, una alternativa que puede llevar a cabo es la celebración de un contrato con el reemplazante sujeto a la condición resolutoria, en el cual se establezca que durante el periodo de incapacidad, poniendo la condición de que cuando transcurra el periodo de gracia y la persona de base retome sus actividades, entonces la relación jurídica entre el patrón y el reemplazante temporal dejará de surtir efectos.

No me adentraré más en el tema por no ser objeto de esta investigación, por lo anterior, únicamente agregaré que puede darse el caso en que existan condiciones que carezcan de validez por el hecho de contravenir alguna(s) disposición(es) legal(es), por ejemplo, que el pago del salario esté supeditado a la permanencia en un régimen fiscal no correspondiente al trabajador.

El CCF también contempla los elementos que les dan validez a los actos jurídicos. Los artículos 2180, 2224 y 2225 establecen:

"Artículo 2180.- Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas."

"Artículo 2224.- El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; su inexistencia puede invocarse por todo interesado.

"Artículo 2225.- La ilicitud en el objeto, en el fin o en la condición del acto produce su nulidad, ya absoluta, ya relativa, según lo disponga la ley."

Coincido en que el acto que pretendan realizar los particulares, en este caso prestador - contratante, debe hacerse por voluntad y sin presiones de ambas partes; sin dejar de lado que si en algún momento, ya sea por dolo o por desconocimiento de las normas, los actores del contrato se encontrasen ante una relación de trabajo y esta fuese mal ubicada en un contrato de prestación de servicios personales independientes, podría configurarse la simulación e incluso la nulidad del contrato, debiendo restituir, en su caso, los daños y perjuicios ocasionados por desvirtuar la esencia del mismo; por lo que si derivado de una simulación, se ocasionó un detrimento en el patrimonio del fisco, se deberán resarcir los daños.

1.3. Ingresos asimilados a salarios.

1.3.1. Ingresos sujetos de asimilación a salarios.

La LISR, en el capítulo I (De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado) del Título IV (De las personas físicas), específicamente en el artículo 94 se hace referencia a los ingresos obtenidos derivados de una relación laboral ya sea en ejercicio de esta o a su término. Este artículo, en sus VII fracciones describe otras actividades que, la propia disposición, para efectos de este impuesto asimila a salarios.

A continuación, transcribo el artículo enfatizando los puntos abordados en el presente trabajo:

“Artículo 94. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.
Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un contratante, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un contratante, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho contratante en el año de calendario inmediato anterior representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 100 de esta Ley.

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al contratante en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho contratante en el año inmediato anterior excedieron del 50%

del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 100 de esta Ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el contratante estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al contratante que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

VII. Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

El ingreso acumulable será la diferencia que exista entre el valor de mercado que tengan las acciones o títulos valor sujetos a la opción, al momento en el que el contribuyente ejerza la misma y el precio establecido al otorgarse la opción.

Cuando los funcionarios de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, tengan asignados automóviles que no reúnan los requisitos del artículo 36, fracción II de esta Ley, considerarán ingresos en servicios, para los efectos de este Capítulo, la cantidad que no hubiera sido deducible para fines de este impuesto de haber sido contribuyentes del mismo las personas morales señaladas.

Los ingresos a que se refiere el párrafo anterior se calcularán considerando como ingreso mensual la doceava parte de la cantidad que resulte de aplicar el por ciento máximo de deducción anual al monto pendiente de deducir de las inversiones en automóviles, como si se hubiesen deducido desde el año en que se adquirieron, así como de los gastos de mantenimiento y reparación de los mismos.

El pago del impuesto a que se refiere este artículo deberá efectuarse mediante retención que efectúen las citadas personas morales.

Se estima que los ingresos previstos en el presente artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

Quando los ingresos percibidos en el ejercicio por los conceptos a que se refieren las fracciones IV, V y VI de este artículo, hayan excedido en lo individual o en su conjunto, setenta y cinco millones de pesos, no les serán aplicables las disposiciones de este Capítulo, en cuyo caso las personas físicas que los perciban deberán pagar el impuesto respectivo en los términos del capítulo que corresponda de conformidad con las disposiciones de este Título a partir del mes siguiente a la fecha en que tales ingresos excedan los referidos setenta y cinco millones de pesos. Las personas físicas que se encuentren en el supuesto establecido en este párrafo, deberán comunicar esta situación por escrito a los contratantes o a las personas que les efectúen los pagos, para lo cual se estará a lo dispuesto en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria."

Podemos observar que las siete fracciones hacen referencia a ingresos que son distintos del salario y que, en el momento en que cumplen los requisitos respectivos para su asimilación se les otorga el mismo tratamiento para efectos de cálculo y entero de este impuesto, aplicándoles, en su caso, los requisitos de las deducciones para salarios.

"Lo que se asimila a salarios es una serie de ingresos diferentes al salario laboral que la ley incluye en este Capítulo y da un tratamiento semejante que, sin embargo, no varían la relación jurídica o la naturaleza jurídica de la relación contractual entre las partes, menos aún convierte al perceptor de este tipo de ingresos en trabajador de quien los paga, o en patrón al pagador." (López, 2005, p. 24).

Al igual que los ingresos por salarios, estos ingresos los percibe quien realiza el trabajo, por lo que, si el prestador contratante delega la realización del servicio, ese ingreso no será sujeto de asimilación.

"Estos ingresos son de carácter personal, es decir, no se puede partir la base, o sea dividir el ingreso asimilado a salarios entre el receptor de los mismos y su esposa o familiares." (Ídem).

En ocasiones se lleva a cabo una mala práctica, la cual consiste en pulverizar el ingreso, dividiéndolo entre dos o más contribuyentes. Lo anterior podría tener diversos efectos, uno de estos podría ser la disminución la base impositiva individual y de esta manera alcanzar un nivel inferior en la tarifa aplicable de ISR, otro posible efecto sería el aprovechamiento de saldos a favor de difícil recuperación mediante solicitud de devolución, entre otros.

Capítulo II. Evaluación de la carga tributaria de contribuyentes que realizan erogaciones y que obtienen ingresos por salarios y por honorarios asimilados a salarios, y exposición de algunos criterios existentes referentes a las diferencias entre estos regímenes.

2.1. Ejemplo de determinación de la carga tributaria para un patrón y su trabajador mediante el comparativo entre la percepción por la obtención de ingresos por salarios y por honorarios asimilados a salarios.

En la práctica, he observado que, en lo general, el contribuyente busca las formas de reducir la carga impositiva, maquinando en algunos casos estrategias que no siempre son del todo correctas o en otros casos, completamente son fraudulentas.

A continuación, expongo un ejemplo práctico consistente en la determinación del beneficio o perjuicio financiero y fiscal neto, en un año, para un patrón y su trabajador. Para tal propósito, compararé, para el patrón, los resultados en la CUFIN y para el trabajador, el ingreso neto, considerando como primer supuesto para ambos el pago por concepto de salarios y como segundo supuesto el pago por concepto de honorarios asimilados a salarios, tomando como referencia para la determinación de la carga financiera la diferencia entre los resultados de los cálculos para el trabajador y los correspondientes para el patrón.

Supuestos	
1	Ejercicio fiscal 2021
2	Patrón persona moral con establecimiento en la Cd. Mex.
3	Ingresos del patrón en 2021 de \$500,000
4	Un solo trabajador contratado a partir del 01/01/2021 con remuneración mensual de \$12,000
	Contrato permanente de trabajo con prestaciones de ley
	Contrato por honorarios

2.1.1. Ejemplo de la carga social que pudiera representar, tanto para el patrón como para el trabajador.

Derivado del ejercicio propuesto, en este apartado presento la carga social tanto para el trabajador, como para el patrón. Muestro el resumen de las cuotas obrero patronales que se causarían en un año completo de relación laboral.

DATOS									
SMGVDF	UMA ENE	UMA FEB-DIC	SBC	EJERCICIO	DIAS DEL PERIODO	INCIDENCIAS	DIAS COTIZADOS	PRT	
141.70	86.88	89.62	412.31	2021	365.00	-	365.00	0.54355%	

Resumen de la determinación de cuotas obrero - patronales correspondientes al ejercicio 2021.									
Periodo	Días	Incidencias	Pago Rama Mensual			Pago Rama Bimestral			Pago total
			Cuota patronal	Cuota obrera	Total mensual	Cuota patronal	Cuota obrera	Total bimestral	
ENERO	31	0	1,246	179	1,424	-	-	-	1,424
FEBRERO	28	0	1,138	160	1,299	2,469	274	2,743	4,042
MARZO	31	0	1,260	178	1,438	-	-	-	1,438
ABRIL	30	0	1,220	172	1,391	2,553	283	2,836	4,227
MAYO	31	0	1,260	178	1,438	-	-	-	1,438
JUNIO	30	0	1,220	172	1,391	2,553	283	2,836	4,227
JULIO	31	0	1,260	178	1,438	-	-	-	1,438
AGOSTO	31	0	1,260	178	1,438	2,595	288	2,882	4,320
SEPTIEMBRE	30	0	1,220	172	1,391	-	-	-	1,391
OCTUBRE	31	0	1,260	178	1,438	2,553	283	2,836	4,274
NOVIEMBRE	30	0	1,220	172	1,391	-	-	-	1,391
DICIEMBRE	31	0	1,260	178	1,438	2,553	283	2,836	4,274
TOTAL	365	0	14,825	2,092	16,916	15,275	1,693	16,968	33,884

2.1.2. Ejemplo de determinación de la carga tributaria para un trabajador.

Basándome en los datos y cálculos previamente propuestos, expongo el siguiente ejercicio consistente en la determinación de las contribuciones y del beneficio neto que hubiera obtenido un trabajador de haber laborado un año completo para un mismo patrón, por una parte, en el régimen de sueldos y salarios y por otra en el régimen de honorarios asimilados a salarios.

Ejemplo de diferencias entre el ingreso neto en un año en el régimen de salario y en el régimen de honorarios asimilados a salarios.

	Salarios			Asimilados
	Total	Exento	Acumulable	Acumulable
Sueldo anual	144,000		144,000	144,000
(+) Aguinaldo	5,917	2,689	3,229	-
(+) Prima Vac.	592	592	-	-
(=) Total ingreso	150,509	3,280	147,229	144,000
(-) LI.			134,119	134,119
(-) Excedente			13,109	9,881
(*) %			17.92%	17.92%
(=) Imp. Marginal			2,349	1,771
(+) Cuota Fija			12,264	12,264
(=) ISR del ejercicio			14,613	14,035
			0.099	
PTU por cobrar en 2022	31,333	1,344	29,989	29,989
ISR aproximado por pago de PTU			2,977	-
Ingreso total 2021	181,842	4,625	177,218	144,000
(-) ISR total 2021			17,590	14,035
(=) Ingreso acumulable neto 2021			159,628	129,965
(+) Ingreso exento			4,625	-
(=) Ingreso neto 2021			164,252	129,965
(=) Diferencia entre ingreso neto por salarios y por asimilados a				34,287

Resumen del ingreso neto en el régimen de ingresos por salarios por un año completo de servicios.

Percepciones		Deducciones	
Sueldo	144,000	ISR	14,613
Aguinaldo	5,917	Aportaciones S.S.	3,785
Prima Vacacional	592	ISR de PTU 2015	-
PTU por cobrar en 2015	31,333		2,977
Total Percepciones	181,842	Total Deducciones	21,375
		Neto entregado por salarios	160,468

Resumen del ingreso neto en el régimen de ingresos por asimilados a salarios por un año completo de servicios.

Percepciones		Deducciones	
Honorario	144,000	ISR	14,035
Total Percepciones	144,000	Total Deducciones	14,035
		Neto entregado por salarios	129,965

Impuesto Sobre Nóminas.

Concepto	Importe
Sueldo	144,000
Aguinaldo	5,917
Prima. Vac	592
Base para ISN	150,509
Tasa	3%
ISN por pagar	<u>4,515</u>

Gastos para el patrón en 2021 derivados de la relación laboral.

Concepto	Deducible	No Deducible
Sueldos	144,000	-
Aguinaldo	5,917	1,264
Prima Vacacional	592	278
ISN	4,515	-
Aport. SS	30,100	
Total	185,124	1,542

2.1.3. Ejemplo de determinación de la carga tributaria para un patrón y la afectación en CUFIN.

Ejemplo de comparativo entre cálculo de CUFIN considerando la deducción por salarios vs. cálculo de CUFIN considerando la deducción por asimilados a salarios.

	<u>Salarios</u>	<u>Honorarios</u>
Ingresos Acum.	500,000	500,000
(-) Deducciones Aut.	185,124	144,000
(-) PTU pagada en el ej.	-	-
(=) Utilidad fiscal	314,876	356,000
(-) Pérdidas fiscales ej. Ant.		
(=) Resultado Fiscal	314,876	356,000
*30% ISR	94,463	106,800
*10% PTU	31,333	
<u>UFIN 2021</u>		
Resultado Fiscal	314,876	356,000
(-) ISR	94,463	106,800
(-) No Deducibles (excepto VIII y IX)	1,542	
(-) *PTU pagada en el ej.	-	
(-) Divid. Resid. Ext.	-	
(=) Utilidad Fiscal Neta	218,872	249,200
<u>EFEECTO EN UFIN 2022</u>		
(-) PTU (gravada) de 2021 repartida en 2022	30,702	
(-) Efecto en el ISR de 2022 por la PTU	9,210	
(-) No deducibles (PTU exenta)	632	
(=) Efecto en UFIN 2022	- 40,544	-
(=) Efecto en CUFIN en 2021 y 2022	178,328	249,200
(=) Diferencia entre efecto en CUFIN por salarios y por asimilados a salarios		- 70,872

2.1.4. Análisis de resultados.

En el ejercicio previamente expuesto, es notoria la carga financiera que para el patrón representa el tener empleados registrados formalmente ante las instituciones respectivas, puesto que, en este ejemplo, el hecho de tener un empleado al cual le realiza pagos por asimilados a salarios le representa un ahorro indebido de \$70,872 con perjuicio del trabajador, quien de haber estado contratado correctamente bajo el

amparo de un contrato de prestación de servicios subordinados, pudo haber obtenido un beneficio adicional de \$34,287, monto que es más representativo en su ingreso que en el monto que el patrón decidió ahorrarse al contratarlo incorrectamente.

Debe considerarse el hecho de que surgirán otros costos como el de la administración de la nómina, la adaptación del centro de trabajo a las normas de seguridad del propio IMSS, la implementación de mecanismos para dar cumplimiento a la NOM-035 entre otros. Cabe señalar que los costos en que pudiese incurrir el patrón de presentarse alguna contingencia a que puede estar sujeto de no asegurar a sus trabajadores cuando se encuentre obligado a hacerlo, podría incluso superar, en algunos casos, el costo de inscribir a su trabajador conforme a ley.

Por otra parte, se observa que el empleado se ve notoriamente afectado en el ingreso que percibe anualmente derivado de la contratación por honorarios y que sus ingresos sean asimilados a salarios por "estrategia fiscal" del patrón, recordando que no tendrá derecho a ningún tipo de prestación de seguridad social, por lo que debería considerar un plan para hacer frente a las contingencias que pudieran presentarse y que lo obligarían a destinar recursos para hacerles frente, por ejemplo, atención médica, hospitalaria, incapacidades, entre otras.

En resumen, este ejercicio confirma que el beneficio económico que ofrece esta mala práctica pudiera resultar tentador para un patrón que busque optimizar costos, por lo cual es indispensable que el patrón comprenda las consecuencias que pudieran resultar de tomar una mala decisión en la materia.

2.2. Criterios, referencias y comentarios de algunas de las partes involucradas.

Dentro del acervo de las distintas entidades del poder judicial y de diversos medios periodísticos podemos encontrar diversas tesis y criterios que versan sobre los elementos de la relación laboral, así como notas y opiniones del actuar de algunas dependencias de gobierno e incluso la opinión de la propia autoridad hacendaria.

Un Tribunal Federal, emitió el siguiente amparo, dando a conocer su interpretación de las condiciones que deben cumplirse para que nos encontremos ante una relación laboral y desvirtuar, en su momento, las presunciones de la autoridad:

"RELACION LABORAL, REQUISITOS DE LA. SU DIFERENCIA CON LA PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES. No basta la prestación de un servicio personal y directo de una persona a otra para que se dé la relación laboral, sino que esa prestación debe reunir como requisito principal la subordinación jurídica, que implica que el patrón se encuentra en todo momento en posibilidad de disponer del esfuerzo físico, mental o de ambos géneros, del trabajador según la relación convenida; esto es, que exista por parte del patrón un poder jurídico de mando correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio; esa relación de subordinación debe ser permanente durante la jornada de trabajo e implica estar bajo la dirección del patrón o su

representante; además, el contrato o la relación de trabajo se manifiesta generalmente, a través de otros elementos como son: la categoría, el salario, el horario, condiciones de descanso del séptimo día, de vacaciones, etcétera, elementos que si bien no siempre se dan en su integridad ni necesita acreditar el trabajador tomando en consideración lo que dispone el artículo 21 de la Ley Federal del Trabajo, sí se dan en el contrato ordinario como requisitos secundarios. Por tanto, no es factible confundir la prestación de un servicio subordinado que da origen a la relación laboral regulada por la Ley Federal del Trabajo con el servicio profesional que regulan otras disposiciones legales; en aquél, como ya se dijo el patrón da y el trabajador recibe órdenes precisas relacionadas con el contrato, dispone aquél dónde, cuándo y cómo realizar lo que es materia de la relación laboral, órdenes que da el patrón directamente a un superior jerárquico representante de dicho patrón, y en la prestación de servicios profesionales el contratante del mismo lo hace generalmente con elementos propios, no recibe órdenes precisas y no existe como consecuencia dirección ni subordinación, por ende no existe el deber de obediencia ya que el servicio se presta en forma independiente, sin sujeción a las condiciones ya anotadas de horario, salario y otras." (Suprema corte de Justicia de la Nación, 1993, Reg. 214162).

El citado amparo representa una fuente importante de definiciones que pueden contribuir, tanto a patrones como a prestadores de servicios, para ubicar con mayor certeza el tipo de relación de prestación de servicios que de hecho existe entre ambos, e incluso, puede convertirse en un argumento poderoso en contra de las presunciones de relación de trabajo que arbitrariamente suelen señalar las autoridades correspondientes en contra de los contribuyentes, porque también es necesario mencionar que no por el hecho de que algunos contribuyentes clasifiquen incorrectamente la relación de trabajo (a propósito o no), ese acto indique que todos los contribuyentes que prestan servicios se encuentren mal clasificados, por tal motivo, este amparo pudiera considerarse una herramienta de defensa para desvirtuar la presunción de la autoridad que, en el caso del IMSS, recurrentemente se basa en el artículo 21 de la Ley Federal del Trabajo para presumir este tipo de relaciones. Cito el artículo:

"Artículo 21.- Se presumen la existencia del contrato y de la relación de trabajo entre el que presta un trabajo personal y el que lo recibe."

Este artículo otorga a la autoridad amplia facultad para iniciar procesos administrativos de revisión con mucho dinamismo, puesto que el trabajo de la autoridad únicamente se enfocará en determinar si las pruebas que en este caso deban aportar los contribuyentes para desvirtuar la presunción son suficientes o no. Desde otra perspectiva, pudiera resultar hasta cierto punto en prácticas abusivas por parte de la autoridad, por ejemplo, la apertura indiscriminada de actos de fiscalización sin un solo sustento y con el único objetivo de "cazar" infractores de las disposiciones.

“RELACIÓN LABORAL. HIPÓTESIS EN QUE UN CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES OFRECIDO POR EL DEMANDADO NO ACREDITA LA NATURALEZA DE UNA RELACIÓN DIVERSA A LA LABORAL.

Si el demandado niega la existencia de la relación de trabajo y se excepciona diciendo que se trata de una prestación de servicios profesionales, y ofrece en el juicio un contrato en el que se especifica ese hecho, debe estudiarse el referido documento conjuntamente con el resto del material probatorio para determinar la naturaleza de la relación entre las partes y si de ese análisis se desprenden las características propias de un vínculo laboral, como lo es la subordinación, éste debe tenerse por acreditado, pues no es la denominación que las partes le den a ese contrato lo que determina la naturaleza de los servicios prestados.” (Suprema corte de Justicia de la Nación, 2009, Reg. 166572).

Esta jurisprudencia reconoce hecho de que no importando que existan prácticas en las cuales se rijan las relaciones de trabajo bajo supuestos contractuales que no coincidan parcialmente o en su totalidad con las condiciones reales de trabajo, a dicha relación se le reconocerá por sus características de fondo y no simplemente por la formalidad del contrato.

La siguiente cita corresponde a un fragmento de un acuerdo emitido por el Consejo Técnico del IMSS el 23 de junio de 2004, el cual versa sobre el reconocimiento de la relación de trabajo atendiendo a la característica de permanencia.

“[...] PRIMERO.- En términos de lo dispuesto por el Artículo 285 de la Ley Federal del Trabajo, en relación con los Artículos 20 y 21, los agentes de comercio, vendedores, viajantes, propagandistas, impulsores de ventas y otros semejantes, incluyendo a los agentes comisionistas denominados “representantes” deben ser considerados como trabajadores de las empresas a las que prestan sus servicios, por tener éstos el carácter de permanentes, y por lo tanto sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio que establece la Ley del Seguro Social, por ubicarse en el supuesto que consigna la fracción I del Artículo 12 de dicho ordenamiento legal, salvo que no ejecuten personalmente el trabajo o que únicamente intervengan en operaciones aisladas;[...]” (Instituto Mexicano de Seguridad Social, 2004, Acdo. 278/2004).

Como podemos observar, en este caso, el IMSS aborda específicamente a los prestadores de servicios dedicados a traer clientes y aumentar las ventas en las compañías. Este ejemplo es ilustrativo para comentar que en ocasiones es complicado catalogar alguna actividad en servicio subordinado o independiente, lo anterior debido a que pudiera darse el supuesto de que una misma actividad cumpla con características de ambos regímenes, específicamente en este ejemplo, el agente podría realizar su actividad con o sin el cumplimiento de los siguientes supuestos: horario de trabajo, subordinación, salario, permanencia, lugar de trabajo, herramientas, entre otros; por lo que, en este caso particular el IMSS emitió el criterio

antes mostrado para colaborar en la correcta clasificación de esta actividad tomando como referencia la permanencia en el trabajo.

Se debe mencionar que la incorrecta clasificación del régimen fiscal correspondiente a ingresos por servicios no se da únicamente en el sector privado, también podemos encontrar esta práctica en los pagos que realizan algunas entidades gubernamentales. A continuación, cito la tesis en materia laboral número 178849, con fecha de marzo 2005:

“TRABAJADORES AL SERVICIO DEL ESTADO. EL VÍNCULO LABORAL SE DEMUESTRA CUANDO LOS SERVICIOS PRESTADOS REÚNEN LAS CARACTERÍSTICAS PROPIAS DE UNA RELACIÓN DE TRABAJO, AUNQUE SE HAYA FIRMADO UN CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES.

De la tesis de jurisprudencia 2a./J. 76/98, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, octubre de 1998, página 568, con el rubro: **“TRABAJADORES AL SERVICIO DEL ESTADO. SI DEMUESTRAN QUE HAN VENIDO PRESTANDO SERVICIOS A LA DEPENDENCIA ESTATAL POR DESIGNACIÓN VERBAL DEL TITULAR, TIENEN ACCIÓN PARA DEMANDAR LA EXPEDICIÓN DEL NOMBRAMIENTO O SU INCLUSIÓN EN LAS LISTAS DE RAYA Y, EN SU CASO, TODAS LAS DEMÁS ACCIONES CONSECUCENTES.”**, así como de la ejecutoria dictada en la contradicción de tesis 96/95 de la que derivó, se advierte que aun cuando no se exhiba el nombramiento relativo o se demuestre la inclusión en las listas de raya, la existencia del vínculo laboral entre una dependencia estatal y la persona que le prestó servicios se da cuando se acredita que los servicios prestados reúnen las características propias de una relación laboral. En ese sentido, si se acredita lo anterior, así como que en la prestación del servicio existió continuidad y que el trabajador prestó sus servicios en el lugar y conforme al horario que se le asignó, a cambio de una remuneración económica, se concluye que existe el vínculo de trabajo, sin que sea obstáculo que la prestación de servicios se haya originado con motivo de la firma de un contrato de prestación de servicios profesionales, pues no es la denominación de ese contrato lo que determina la naturaleza de los servicios prestados al Estado, de tal suerte que si éstos reúnen las características propias del vínculo laboral entre el Estado y sus trabajadores, éste debe tenerse por acreditado. [...]” (Suprema corte de Justicia de la Nación, 2005).

Con referencia al tema, cito algunos párrafos de una nota periodística publicada por la periodista Fernanda Navarro el 19/09/2014 en el diario Excelsior, en donde el entonces gobierno de la Ciudad de México reconocía implícitamente la falta y presentaba un plan de regularización de los contratos por asimilados a salarios:

“GDF mete a nómina a 90% de eventuales

CIUDAD DE MÉXICO, 19 de septiembre.- Aproximadamente 90 por ciento de los trabajadores contratados por el Gobierno del Distrito Federal (GDF) bajo esquemas temporales o por honorarios serán los beneficiados del cambio a

plazas formales anunciado por Miguel Ángel Mancera durante su Segundo Informe de Gobierno ante la Asamblea Legislativa del Distrito Federal (ALDF).

Esta cifra corresponde únicamente a las plazas temporales o por honorarios con salarios menores a 15 mil pesos en la administración capitalina.

De acuerdo con información otorgada por la Secretaría de Trabajo y Fomento al Empleo (StyFE), serán regularizadas 40 mil plazas en bloque, 27 mil de éstas pertenecientes a mujeres y 13 mil a hombres. [...]

[...] En ocasiones anteriores, la secretaria del Trabajo, Patricia Mercado, había explicado que con este cambio no se otorgarán bases a dichos trabajadores, sino una contratación anualizada con ingreso a la nómina.

Con estas plazas, los empleados tendrán acceso a cada una de las prestaciones de las que gozan los afiliados al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado (ISSSTE) como son acceso a servicios de salud, seguros de riesgo de trabajo, de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, de invalidez y vida.

Asimismo, contarán con préstamos hipotecarios en el Fondo de Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado (FOVISSSTE), préstamos personales, servicios de apoyo para la adquisición de productos básicos, servicios turísticos y culturales.

También se prevé que el 10 por ciento restante, es decir, los trabajadores que ganan más de 15 mil pesos a través de honorarios, por contrato temporal o como empleados de confianza, sean integrados paulatinamente a las estructuras de las dependencias para las que laboran, sin embargo se revisará de manera individual cada contrato en coordinación con el GDF. [...]

[...] José Luis Beato González, presidente de la Coparmex en la capital del país, explicó que de acuerdo con cifras preliminares este nuevo esquema implicaría un gasto para el GDF de entre 300 y 500 millones de pesos en el proceso de incorporación al régimen de seguridad social.

“Consideramos que este monto no le pega muy duro al Gobierno del Distrito Federal. Lo que está haciendo el gobierno es cumplir con las leyes que estableció para el sector privado porque como empresa privada yo no puedo tener a uno trabajando que no esté dado de alta en el Seguro Social. [...]” (Navarro, 2014).

Cito los párrafos de la Gaceta Oficial del Distrito Federal, en donde se publica la entrada en vigor del referido programa:

"[...]Que la política laboral implementada por la presente administración tiene como objetivo primordial la observancia a las normas Constitucionales en

materia del trabajo, a los acuerdos internacionales señalados en la misma, y al cumplimiento de los compromisos asumidos en materia de derechos humanos; en consecuencia, **se garanticen los derechos y las obligaciones de los trabajadores forjando auténticas condiciones de justicia laboral**, buscando progresivamente alcanzar en la medida de la situación económica de la ciudad, **que los trabajadores reciban un salario razonable que aporte bienestar para él y para su familia.**

Que el Programa de los Derechos Humanos del Distrito Federal establece diversas acciones que el gobierno debe implementar tendientes a **garantizar el derecho al** trabajo y de derechos humanos de los ciudadanos, así como de los trabajadores a su servicio. Una de estas acciones señala que el gobierno de la ciudad deberá crear una política laboral que respete los principios de igualdad y no discriminación, y genere acciones efectivas para lograr la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres en todos los aspectos del trabajo; asimismo se señala el compromiso de ampliar y publicar la información sobre la situación laboral de las y los trabajadores al servicio del Gobierno del Distrito Federal, las reglas y formas de contratación, el perfil de puestos, entre otros aspectos relevantes para definir sobre esa base y desde un enfoque de derechos humanos la política laboral más apropiada. [...]" (GACETA OFICIAL DISTRITO FEDERAL, 2014).

Podría interpretarse que una de las motivaciones del gobierno para llevar a cabo esta regularización fue el hecho de que los trabajadores pudieran contar con los beneficios de las prestaciones de seguridad social, aunado al hecho de que con este cambio se emparejarían las condiciones con el cumplimiento del sector privado.

Los temas de desigualdad e injusticia en los ámbitos laboral y social de alguna manera han impulsado la regularización de las condiciones del sector laboral, en los últimos años hemos sido testigos de diversas reformas encaminadas a este propósito, tal es el caso de la reforma laboral publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2012, la cual modificó diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo. Entre los cambios más relevantes se encuentran la incorporación del trabajo digno o decente, nuevas modalidades de contratación, criterios para ocupar vacantes, comisiones mixtas de capacitación y adiestramiento, regulación de la subcontratación, entre otras. Los principales motivos que según el gobierno en turno dieron paso a la reforma fueron los siguientes: *“La reforma era necesaria ya que la Ley Federal del Trabajo se había convertido en un ordenamiento que no respondía a las condiciones sociales, económicas y demográficas de nuestro país. Además, era un freno para la competitividad de la economía y para la contratación de jóvenes y mujeres. [...]”*. (GOBIERNO DE LA REPÚBLICA, 2012). Uno de los cambios de mayor impacto fue, como ya lo mencioné, el hecho de incorporar en el artículo 2º el concepto de **trabajo digno o decente**. Cito el artículo de referencia:

“Artículo 2o.- Las normas del trabajo tienden a conseguir el equilibrio entre los factores de la producción y la justicia social, así como propiciar el trabajo digno o decente en todas las relaciones laborales.

Se entiende por trabajo digno o decente aquél en el que se respeta plenamente la dignidad humana del trabajador; no existe discriminación por origen étnico o nacional, género, edad, discapacidad, condición social, condiciones de salud, religión, condición migratoria, opiniones, preferencias sexuales o estado civil; se tiene acceso a la seguridad social y se percibe un salario remunerador; se recibe capacitación continua para el incremento de la productividad con beneficios compartidos, y se cuenta con condiciones óptimas de seguridad e higiene para prevenir riesgos de trabajo.

El trabajo digno o decente también incluye el respeto irrestricto a los derechos colectivos de los trabajadores, tales como la libertad de asociación, autonomía, el derecho de huelga y de contratación colectiva.

Se tutela la igualdad sustantiva o de hecho de trabajadores y trabajadoras frente al patrón.

La igualdad sustantiva es la que se logra eliminando la discriminación contra las mujeres que menoscaba o anula el reconocimiento, goce o ejercicio de sus derechos humanos y las libertades fundamentales en el ámbito laboral. Supone el acceso a las mismas oportunidades, considerando las diferencias biológicas, sociales y culturales de mujeres y hombres.”

Del análisis de este artículo podríamos resaltar el hecho de que las normas en materia laboral tienen como principal objetivo crear condiciones justas en el ámbito laboral, por lo que, si partimos de esta premisa, y considerando la definición que el propio artículo establece referente al trabajo digno o decente, podríamos concluir en lo general que, independientemente de la clasificación que se le dé al régimen laboral en el cual se encuentre el trabajador, en principio este último tiene el derecho a acceder a condiciones básicas necesarias para el pleno desarrollo de sus actividades como por ejemplo un trabajo remunerador y el acceso al beneficio de la seguridad social.

Otro de los actores de relevancia en este tema es el SAT, ente que desde hace algunos años advirtió malas prácticas en el sector, por ejemplo, cuando en 2018 el entonces Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal del SAT del gobierno del entonces presidente Enrique Peña Nieto, dio a conocer que habían detectado a 13 mil socios y/o accionistas, además de 600 mil empresas que evadían el pago de impuestos a través de la figura jurídica de asimilados a salarios. (El Contribuyente, 2020).

Como parte del actuar por parte del gobierno encaminado a la prevención de las prácticas, y complementario a las reformas laborales previamente mencionadas, se encuentra la adición de un último párrafo al artículo 94 correspondiente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el 08 de diciembre de 2020 se publicó la reforma fiscal 2021. Entre los cambios hechos

Hemos visto que el SAT, cada vez con más frecuencia lleva a cabo actos encaminados a la prevención de malas prácticas en materia de asimilación a salarios, por ejemplo, la adición de un último párrafo al artículo 94 (puede ser consultada en el numeral 1.3.1. de la presente investigación) correspondiente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que forma parte de una serie de modificaciones fiscal para el presente 2021, en donde se establece que cuando los ingresos de las fracciones IV, V y VI del mismo artículo sean superiores a 75 millones de pesos, no se podrá seguir tributando conforme al esquema de ingresos por asimilados a salarios.

Capítulo III. Efectos de optar por tributar en el régimen de honorarios asimilados a salarios y consecuencias de una errónea planeación fiscal.

Como lo he analizado, en algunos casos las diferencias económicas de tributar en un determinado régimen son sustancialmente significativas de haber permanecido en otro régimen, tal es el caso de la diferencia entre obtener ingreso por salarios y la obtención de ingresos por asimilados a salarios, tanto para el que presta el servicio como para el que lo paga.

3.1. Principales efectos para los contribuyentes que eligen tributar en el régimen de ingresos asimilados a salarios.

En el ejercicio propuesto en el numeral 2.1. se muestra que, en cuanto al prestador del servicio, ya sea que se encuentre en uno u otro régimen, de inicio el ingreso es el mismo, sin embargo, si tomamos en cuenta el hecho de que estar sujeto a una relación laboral implica que el patrón se obliga a proporcionar las prestaciones mínimas de ley al trabajador (aguinaldo, vacaciones, prima vacacional, seguridad social y en su caso el beneficio de la PTU).

3.1.1. Análisis para el trabajador:

Si bien es cierto que, en el caso del trabajador, la carga contributiva aumenta tratándose de ISR y surge la nueva carga de las aportaciones obreras de seguridad social, también es cierto que, en porcentaje, respecto de los ingresos netos que el trabajador percibe, dicha carga disminuye debido a que entran en juego las exenciones previstas por la LISR aplicables a los ingresos por salarios. De esta manera, por el simple hecho de cambiar de un régimen de asimilación a salarios al régimen de salarios, el ingreso neto del trabajador se vería incrementado. En el ejemplo propuesto en el capítulo 2 el incremento en el ingreso que esto representó fue del 23.8% y en las contribuciones fue del 4.1%, dichos comparativos de porcentajes, en principio, podríamos considerar que deberían guardar cierta congruencia en cuanto a proporcionalidad, pero la principal causa de que esto no es así radica en que en el régimen de salarios entran en juego las exenciones al ISR, así como el aumento del ingreso por los beneficios de las prestaciones. Como beneficio adicional podemos mencionar que una vez que el trabajador sea reconocido como tal, le será más sencillo hacer valer los derechos que le otorga la LFT y demás disposiciones aplicables, además de que puede tener cierta estabilidad económica, de salud y de vivienda para él y su familia, hechos que si cuantificáramos económicamente, el porcentaje de beneficio entre estos regímenes tendería a separarse aún más. Por lo anterior, podemos concluir que dicho cambio de régimen representa un beneficio para el trabajador.

3.1.2. Análisis para el patrón:

En referencia al patrón, respecto del mismo ejercicio del numeral 2.1. se desprenden las siguientes conclusiones:

- Aumento en gastos en 29.6%.

Se observó que el pago de salarios representa para la empresa un aumento en las erogaciones principalmente por el pago de prestaciones y de cuotas patronales al seguro social.

- Disminución en el resultado fiscal en 11.6%.

El hecho de contratar al trabajador generó al patrón un efecto negativo en cuanto a deducibilidad debido a que si bien, hasta antes de la reforma de 2014, en general, las erogaciones por sueldos y salarios eran deducibles siempre que cumplieran con requisitos para su deducibilidad, a partir de dicha reforma se topó la deducción al 47% o, en el mejor de los casos, al 53% de la parte exenta pagada a los trabajadores. Esta situación elevó los costos de mantención de la nómina y ha puesto a los patrones a idear nuevas alternativas para contrarrestar el golpe financiero, tales como los amparos que se han interpuesto en contra de esta disposición.

El efecto que se observa en la disminución del resultado fiscal obedece al aumento en las erogaciones analizadas anteriormente, aunque este efecto se contrarresta con el aumento de no deducibles incrementando a su vez el resultado fiscal en el monto en que no fueron deducibles las remuneraciones exentas.

- Disminución en UFIN en 28.4%.

Adentrándonos en el análisis de las cifras la explicación se encuentra en que, en primer lugar, al reducirse el resultado fiscal la UFIN corre la misma suerte pero, lo que está representando en mayor medida esa disminución es el hecho de tener que determinar y distribuir una PTU que antes, al no existir relación laboral reconocida, no se contemplaba este gasto y que ahora al momento de distribuirla se tendrá que disminuir de la utilidad fiscal, por lo tanto disminuirá la UFIN.

3.1.3. Conclusiones del análisis de los efectos para el patrón y el trabajador.

Derivado del análisis del caso práctico se observa que, en el caso del trabajador, la diferencia en el ingreso entre los dos regímenes representó un aumento significativo, por lo que, si me ofrecieran un aumento económico y el acceso a los medios de seguridad social, aceptaría la propuesta sin duda.

Por su parte, si un patrón ve una probable solución fiscal la adopción de la asimilación a salarios para reducir la carga tributaria y social que representa la nómina en sus costos (financieros y administrativos), como se mostró en el ejemplo, probablemente, y otorgando el beneficio de que desconociera que es una mala práctica, "optaría" por el régimen.

En el supuesto de que un patrón indebidamente hubiera asimilado a todos sus trabajadores, se ahorraría carga administrativa de la elaboración de la nómina y las obligaciones formales que de

este hecho se desprenden, por ejemplo, los avisos al IMSS, la presentación de las declaraciones anuales de los trabajadores, la presentación de la declaración de la prima de riesgo de trabajo, entre otros (amen de las sanciones a las que pudiera ser acreedor).

Referente al trabajador, la carga administrativa que representaría la obtención de ingresos por honorarios asimilados sería la de presentar por su cuenta la declaración anual (aunque si sus ingresos anuales fueron superiores a \$400,000 entre otros supuestos, de cualquier manera, hubiera tenido la obligación aun cuando tributara por salarios).

Por lo general, el patrón es quien se encuentra en una posición de privilegio o poder (en ocasiones más allá de lo estrictamente laboral) sobre el trabajador, situación que en ocasiones aprovecha para ejercer coerción al trabajador, y al sentirse presionado este último, tal vez por necesidad o por desconocimiento, acepta consintiendo el acto en su perjuicio.

3.2. Consecuencias de tributar en el régimen de ingresos por honorarios asimilados a salarios cuando se está obligado a pertenecer al régimen de ingresos por salarios.

Cuando un patrón se arriesga y lleva a cabo esta mala práctica en estudio, debería, por lo menos, conocer los riesgos a los que expone su patrimonio y, en algunos casos, su persona.

A continuación, expongo algunas de las contingencias a las que pudiera enfrentarse el patrón en el caso de que alguna(s) de las autoridades ejerzan facultades de comprobación sobre este supuesto.

3.2.1. Presunción de créditos fiscales por parte del IMSS.

Supongamos que el IMSS lleva a cabo una revisión haciendo uso de sus facultades de comprobación y realiza una visita domiciliaria. En dicha visita observa que hay personas desempeñando una actividad, a lo cual, con fundamento en el artículo 21 de la LFT (citado en el numeral 2.2.) presume que existe relación laboral. Si el patrón no logra desvirtuar los hechos determinados por la autoridad, esta procederá en términos de la propia Ley, específicamente del artículo 39-C a la determinación presuntiva de las cuotas omitidas desde que tiene conocimiento de la existencia de dicha relación a la fecha. A continuación, el ordenamiento en comento.

“Artículo 39 C. En el caso en que el patrón o sujeto obligado no cubra oportunamente el importe de las cuotas obrero patronales o lo haga en forma incorrecta, el Instituto podrá determinarlas presuntivamente y fijarlas en cantidad líquida, con base en los datos con que cuente o con apoyo en los hechos que conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de que goza como autoridad fiscal o bien a través de los expedientes o documentos proporcionados por otras autoridades fiscales. Esta determinación deberá considerar tanto los saldos a favor del Instituto como los que pudiera haber a favor del patrón debido a errores en lo presentado por este último. [...]”

Lo anterior sin olvidar la respectiva actualización y los recargos que correspondan en términos del artículo 40-A del mismo ordenamiento:

“Artículo 40 A. Cuando no se enteren las cuotas o los capitales constitutivos dentro del plazo establecido en las disposiciones respectivas, el patrón cubrirá a partir de la fecha en que los créditos se hicieran exigibles, la actualización y los recargos correspondientes en los términos del Código, sin perjuicio de las sanciones que procedan.”

Como lo indica el artículo antes citado, el pago de las cuotas junto con sus accesorios es independiente a las sanciones que correspondan derivadas del incumplimiento de la obligación en tiempo y/o forma.

En cuanto a las sanciones, estas están contenidas del artículo 304 al 304-B de la Ley del Seguro Social. A continuación, muestro como referencia el artículo 304.

“Artículo 304. Cuando los patrones y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, serán sancionados con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido.”

El artículo 287 de la LSS establece lo siguiente:

“Artículo 287. Las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas en los términos de esta Ley, los gastos realizados por el Instituto por inscripciones improcedentes y los que tenga derecho a exigir de las personas no derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal.”

De tal manera que el contribuyente tendría que hacer frente a la suma de los siguientes conceptos:

- **Cuotas obrero - patronales por el periodo omitido**
- **Actualización y recargos de las cuotas omitidas**
- **Multa del 40% al 100% del concepto omitido**

En seguida muestro un cuadro con las principales infracciones cometidas en el supuesto planteado anteriormente y contenidas en el artículo 304-A, así como el monto de la multa correspondiente en VSMGVDF (considerar que para la determinación de la multa debe tomarse como referencia el valor de la UMA vigente).

Fracc. del Art. 304-A	Concepto	Infracción Art. 304-B
I	No darse de alta el patrón	20 a 350 VSMGVDF
II	No inscribir a sus trabajadores	20 a 350 VSMGVDF
IV	No determinar cuotas	20 a 75 VSMGVDF

VII	No llevar registros de Nómina	20 a 75 VSMGVDF
XVII	No retener cuotas a los	20 a 350 VSMGVDF

Es pertinente mencionar que el golpe económico que pudiera representar el hecho de tener que pagar juntos los conceptos que conformarían la totalidad del crédito fiscal, pudiera resultar catastrófico para la estabilidad financiera del contribuyente, e incluso, pudiera poner en riesgo la continuidad del negocio.

3.2.2. Capitales constitutivos.

La ley del Seguro Social prevé en el artículo 41 los accidentes y enfermedades a que están expuestos los trabajadores en ejercicio o con motivo del trabajo, nombrándolos riesgos de trabajo. Asimismo, el artículo 53 del mismo ordenamiento puntualiza que al inscribir a los trabajadores al seguro de riesgos de trabajo, aquellos quedarán relevados de cubrir los capitales constitutivos por algún riesgo de trabajo. En concordancia con el artículo antes mencionado, el artículo 77 indica que el patrón que no inscriba a sus trabajadores en el seguro de riesgos de trabajo estando obligado a hacerlo, pagará los capitales constitutivos que surjan derivado de alguna contingencia.

Cada año el Consejo Técnico del IMSS celebra un acuerdo relativo a la aprobación de los costos unitarios por nivel de atención médica. Este acuerdo es la base que le da un valor monetario a los servicios que el propio instituto brinda y por consecuencia también es utilizado para fijar los créditos fiscales en lo referente a capitales constitutivos según corresponda. Pero ¿Qué son los capitales constitutivos?, cito la definición del propio instituto:

“Capital constitutivo: Es la cantidad en dinero que el IMSS debe cobrar a la empresa o patrón, para cubrir el costo de las prestaciones otorgadas o que se deben de otorgar, en especie o en dinero, a un trabajador o a sus familiares, en los casos en que el trabajador no haya sido registrado en el seguro social o que haya sido registrado con un salario inferior al realmente percibido, previa determinación del área competente.” (Consejo Técnico del Instituto Mexicano de Seguridad Social., 2011).

Supongamos un trabajador que no se encuentra formalmente reconocido ante las instituciones de gobierno correspondientes. Desafortunadamente sufre un accidente de trabajo y acude a alguna clínica del IMSS argumentando que se sufrió el percance realizando su trabajo cotidiano. Se le proporciona la atención necesaria y se le brindan todas las prestaciones obligatorias a que tiene derecho. El instituto procede a cuantificar los costos y fincar los capitales constitutivos correspondientes al patrón. Con base en el acuerdo de costos unitarios para 2021, la siguiente tabla representa un ejemplo de las erogaciones que tendría que absorber el patrón derivado del otorgamiento de algunos servicios al trabajador en una unidad médica catalogada por el instituto como de segundo nivel de atención.

Concepto	Importe
Atención de Urgencias	1,365
Curaciones	468
Intervención Quirúrgica	26,479
Terapia Intensiva (10 días)	441,510
Traslado en ambulancia	2,229
Subtotal	472,051
Gastos de Admón. (5%)	23,603
Total	495,654

Hay que recordar que el seguro incapacitará al trabajador, con lo que este seguirá recibiendo su salario, mismo que se sumará al monto antes determinado más las multas respectivas por no haber inscrito al trabajador en su momento, además, de no cubrirse el crédito fiscal en tiempo, causará actualización con los recargos respectivos. Cabe señalar que, en términos del artículo 78 de la LSS, cuando el patrón pague la totalidad de los créditos fincados quedará liberado de cubrir las cuotas que debió haber cubierto en su momento antes de que ocurriese el siniestro.

Además, si el instituto determina que como consecuencia del accidente se produjo alguna incapacidad, el patrón quedará obligado a pagar dicha indemnización directamente al trabajador en términos de los artículos 483 y del 490 al 496 de la LFT, según sea el caso. Para ejemplificar lo antes referido, supondré el pago de una incapacidad permanente total, en este caso la indemnización correspondiente conforme al artículo 495 de la LFT sería de mil noventa y cinco días de salario, es decir, si el SBC registrado en el IMSS fuera el del ejemplo del numeral 2.1.1. correspondiente a \$412.31, entonces el importe a otorgarle al trabajador sería de \$451,479.

En este supuesto, el total que tendría que desembolsar el patrón por concepto de atención médica más la indemnización correspondiente daría un total de \$947,133. Sin duda, resulta nada costoso el tener trabajadores contratados al margen de la normatividad laboral.

3.2.3. Indemnización por despido injustificado.

No siempre tiene que existir de por medio la visita del IMSS o suceder un riesgo de trabajo para que el patrón se encuentre sujeto a erogaciones adicionales o el otorgamiento de beneficios que, por el hecho de contar con trabajadores, deba realizar. Tal es el caso de los derechos que la ley confiere a los trabajadores, entre los cuales destaco un día de descanso por cada semana de trabajo, aguinaldo, reparto de utilidades, vacaciones, prima de antigüedad, e incluso indemnización en caso de terminación de la relación por causa injustificada. Por consiguiente, el trabajador tiene el derecho de exigirle al patrón los mencionados derechos y de negarse el patrón a otorgárselos, el propio trabajador tendría que hacerlos valer acudiendo a la Junta de Conciliación y Arbitraje, siendo esta la autoridad competente en materia laboral.

Entonces, si un patrón toma la decisión de despedir a algún trabajador y por el hecho de nunca haberlo inscrito como tal considera que no tiene la obligación de indemnizarlo, nuevamente se encontraría en riesgo, debido a que el trabajador podría inconformarse y exigir el resarcimiento de los daños ante la Junta Local de Conciliación y Arbitraje que le corresponda.

Muestro un ejemplo del cálculo de una indemnización por terminación de la relación laboral sin causa justificada por parte del patrón con juicio de demanda de reinstalación y negativa del patrón (artículos 48, 49 y 50 LFT):

- Contrato por tiempo indeterminado
- Fecha de ingreso, 17/03/2007
- Fecha término, 21/05/2021
- Sueldo diario, \$400

Indemnizaciones			
Sueldo diario	400.00	Salario diario integrado	439.46
(+) Aguinaldo	32.88	(*) Días por año	20.00
(+) Prima vacacional	6.58	(*) Años de antigüedad	14.18
(=) Salario diario integrado	439.46	(=) Indemnización	124,630.86
(*) 3 meses	90.00		
(=) Indemnización	39,551.40		

Prima de antigüedad	
Cuota diaria	400.00 > 2 veces SMG = 141.70*2 = 283.40
Años de antigüedad	14.18
(*) Salario base (para prima)	283.40
(*) Días de prima por año	12.00
(=) Total prima	48,223.34

Resumen	
Concepto	Pago
Indemnización 3 meses	39,551
Indemnización 20 días	124,631
Prima de antigüedad	48,223
Total indemnización	212,405

En este ejemplo se observa que el costo de únicamente despedir a un trabajador es bastante oneroso, sin contar cuotas de seguridad social y sus accesorios omitidos desde el inicio de la relación laboral, así como los salarios caídos que en su caso se devenguen.

3.2.4. Comisión de delitos en materia fiscal.

Cito el Código Fiscal de la Federación, específicamente los primeros párrafos del artículo 108:

“Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,932,330.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,932,330.00 pero no de \$2,898,490.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,898,490.00.”

Este artículo es sin duda un elemento que debe tenerse presente debido a que si algún patrón, con uso de engaños trata de cubrir una relación laboral o cae en el supuesto de simulación de actos jurídicos y con esto provoca un detrimento a las instituciones de seguridad social, no cumpliendo con sus obligaciones contributivas, podrían configurarse los elementos que conforman un delito de defraudación fiscal, el cual es considerado de gravedad tal que se persigue por la vía penal.

Dudo que algún patrón que cuide su integridad y su negocio, y desee que este crezca y perdure, teniendo pleno conocimiento de las consecuencias, se aventure y decida evadir la carga fiscal que debe absorber por el hecho de tener trabajadores.

3.3. Opción para reducir la carga fiscal derivada de contar con personal en nómina.

Si bien, es cierto que las contribuciones son una carga con la que debemos aprender a vivir, también es cierto que se pueden aprovechar las opciones que se encuentran en Ley para maximizar los rendimientos y reducir la carga fiscal sin riesgo y sabiendo que estamos actuando en el marco de las normas para que de esta manera podamos estar

tranquilos de saber que estamos haciendo bien las cosas y que el crecimiento económico será más estable y seguro.

Una opción para aminorar el impacto correspondiente a la carga de la nómina es la disminución de las prestaciones exentas otorgadas a los trabajadores y a cambio otorgarles el beneficio como parte de su sueldo. Con dicha disminución también disminuirá el porcentaje correspondiente al no deducible que de esta partida se desprende (debido a que, como anteriormente lo comenté, únicamente se pueden deducir en un 47% o 53%, según corresponda). Dos temas que se deben analizar si se decide implementar este cambio son la reestructura de los contratos de trabajo y la carga social que pudiera conllevar, puesto que, en el primer caso, debe existir el consentimiento de todas las partes involucradas, y en el segundo, dependiendo del sector industrial al que pertenezca y las condiciones particulares de la compañía, las cuotas obrero - patronales pudieran representar un aumento considerable.

Conclusiones.

Para que exista relación jurídica de trabajo es necesario que se conjunten tres elementos fundamentales, a continuación los enlisto:

- **Prestación de un servicio personal:** Labores que únicamente pueden desarrollarse por la persona que fue contratada para ello.
- **Pago de una remuneración o salario:** Retribución que se le cubre al trabajador por el trabajo realizado.
- **Subordinación:** Dependencia del trabajador hacia el patrón referente a las instrucciones que este dé al otro.

La figura de ingresos por la prestación de un servicio personal independiente que se asimila a salarios es meramente una opción, ya que es elección del prestador del servicio que el contratante lo asimile o no a salarios (aun cuando sus ingresos provengan en más de un 50% de un solo contratante), lo que no es una opción para ambas partes es asimilar a salarios a los trabajadores, por que, aun cuando en la Ley del Impuesto Sobre la Renta los regímenes de salarios y asimilados a salarios se encuentran en el mismo capítulo (De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado) esto es únicamente para efectos fiscales, puesto que la condición de asimilación a salarios no exime ni al trabajador ni al patrón (cuando existe relación laboral) del cumplimiento observancia de las demás disposiciones aplicables, tal es el caso de la Ley Federal del Trabajo, Ley del Seguro Social, entre otras, además, la falta de formalidad en el contrato de trabajo es imputable al patrón y por lo tanto no origina la pérdida de derechos laborales del trabajador.

El régimen de ingresos por honorarios asimilados a salarios es funcional para los contribuyentes debido a que representa una buena opción para algunas personas que desean aminorar la carga fiscal y administrativa que se adquiere por el hecho de pertenecer al régimen de la Sección I, Capítulo II, Título IV de Ley (De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales).

La incorrecta incorporación de trabajadores al régimen de salarios es una práctica frecuente que llevan a cabo los patrones, no solo de la iniciativa privada, sino también a nivel del gobierno. La principal razón que los lleva a realizar esta práctica es la disminución (indebida) de las contribuciones, por ejemplo, de las aportaciones de seguridad social y el impuesto estatal a la remuneración por servicios personales subordinados, evitando también el reparto de utilidades y, en general, las prestaciones mínimas a que tiene derecho un trabajador, las cuales son aguinaldo, vacaciones, prima vacacional, prima de antigüedad y servicios de seguridad social. A su vez los empleados aceptan este incorrecto medio de tributación en la mayoría de las ocasiones por presión de la demanda laboral y del patrón, siendo que se piensa que si ellos no aceptan esas condiciones de trabajo habrá otras personas que en su lugar las aceptarán, atentando contra sus propios derechos y contribuyendo a que esta práctica se vuelva cada vez más común entre los patrones.

Antes de tomar una decisión respecto de las condiciones de los trabajadores en las compañías, los patrones deberían ser conscientes de los beneficios o perjuicios a los cuales pueden ser acreedores derivado del reconocimiento correcto o incorrecto, según sea el caso, de los trabajadores ante la ley. Habiendo evaluado el punto anterior creo en que los patrones optarían por contar con sólidas bases para la sustentabilidad de sus negocios, para lo cual, tendrían que empezar por actuar en apego al marco jurídico aplicable y procediendo a realizar el pago de las contribuciones que le correspondan. De no ser así, se encontrarían destinados a convivir permanentemente con una gran contingencia que pudiera impactar en la prosperidad de su negocio y, lo que es más grave, en la integridad de ellos mismos, puesto que, como lo mencioné en el punto 3.2.4., pudiera en determinada circunstancia configurarse un delito fiscal el cual deba ser juzgado en el ámbito de lo penal.

Propongo hacer conciencia y evaluar los beneficios de actuar bajo el marco normativo que a cada uno nos aplique y mejor invertir recursos en la elaboración de un plan o una estrategia fiscal personalizada que reduzca la carga impositiva hasta el límite de lo posible, para no tener la necesidad de recurrir a prácticas fiscales fraudulentas que generan mayor desigualdad contributiva. Siempre hay alternativas fiscales viables de las cuales podemos sacar provecho para beneficio de todos.

Fuentes de información.

Academia Fiscal Mexicana Colegio de Especialistas Fiscales AC. (s.f.). Obtenido de <http://afime.org.mx/wp-content/uploads/2011/10/010-Por-qu%C3%A9-el-IMSS-finca-capitales-constitutivos.pdf>

Bermúdez, M. (2012). *Derecho del Trabajo*. México, D.F.: OXFORD.
Consejo Técnico del Instituto Mexicano de Seguridad Social. (01 de septiembre de 2011). *Norma que establece las disposiciones que deberán observar los servicios de prestaciones económicas en materia de pensiones, rentas vitalicias, subsidios y ayudas para gastos de funeral y gastos de matrimonio en el IMSS*. Obtenido de IMSS: <http://repositorio.imss.gob.mx/normatividad/DNMR/Norma/3000-001-007.pdf>

Dávila, J. (s.f.). Obtenido de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/746/31.pdf>

El Contribuyente. (6 de noviembre de 2020). Obtenido de Oficial: en 2021 los ingresos por asimilados a salarios tendrán un tope de 75 millones de pesos: <https://www.elcontribuyente.mx/2020/11/oficial-en-2021-los-ingresos-por-asimilados-a-salarios-tendran-un-tope-de-75-millones-de-pesos/>

GACETA OFICIAL DISTRITO FEDERAL. (31 de diciembre de 2014). Obtenido de Consejería del Distrito Federal.: http://www.consejeria.df.gob.mx/portal_old/uploads/gacetas/8f9353312e9c13552326540955a7a5

GOBIERNO DE LA REPÚBLICA. (2012). Obtenido de Reforma Laboral: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/66459/8_Laboral.pdf

GONZALEZ, E. G. (2015). *DERECHO DE LAS OBLIGACIONES*. México, D.F.: Porrúa.

Instituto Mexicano de Seguridad Social. (s.f.). Obtenido de <http://www.imss.gob.mx/acuerdos-ct>

López, E. (2005). *Estudio práctico de los ingresos asimilables a salarios para efectos del Impuesto Sobre la Renta*. México, D.F.: ISEF.

Navarro, F. (09 de 19 de 2014). *Excelsior*. Obtenido de <https://www.excelsior.com.mx/comunidad/2014/09/19/982452>

Organización Internacional del Trabajo. (s.f.). Obtenido de Relaciones laborales y de empleo.: <http://ilo.org/ifpdial/areas-of-work/industrial-and-employment-relations/lang--es/index.htm>

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (27 de abril de 2015). Obtenido de <http://buscon.rae.es/drae/srvisearch?id=MMFPyMfPyDXX2OpHyQuM>

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (16 de marzo de 2016).

Revista Jurídicas UNAM. (s.f.). Obtenido de
<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3669/4477>

Suprema corte de Justicia de la Nación. (Septiembre de 1994). Obtenido de Semanario Judicial de la Federación: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/210655>

The Free Dictionary. (16 de marzo de 2015). Obtenido de
<http://es.thefreedictionary.com/independencia>

Código Civil Federal

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Federal del Trabajo

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Seguro Social