

# Asimilables a salario vs. sujetos de aseguramiento

Por C.P.C. José Besil Bardawil  
Miembro de la Comisión Representativa ante Organismos  
de Seguridad Social del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

Uno de los aspectos más importantes por revisar en una auditoría del Seguro Social corresponde a los pagos que se hacen a personas físicas. En esta ocasión, me referiré a los denominados *asimilables a salario*, diferenciándolos de los *sujetos de aseguramiento*. De inicio, hay que reconocer la relación contractual que da origen a cualquiera de ambas actividades.

**P**ara los primeros, debe elaborarse un contrato de servicios personales independientes, identificados y regulados por el Código Civil. Aquí no existe una subordinada relación laboral, tal como lo estipula la Ley Federal de Trabajo, sino que, como su nombre lo indica, el servicio proporcionado es totalmente independiente. Esa sería la primera característica que debemos diferenciar entre una condición de tributación y otra.

Además, es importante señalar que, cuando un servicio personal independiente se presta a un tercero y se establece como asimilable, debe reconocerse como una opción que da la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) para tributar bajo dicho régimen y no porque se derive de una relación contractual asalariada.

Desde luego, quien recibe este servicio deberá soportar el tipo de operación que se trata y la forma como se ofrece, con lo cual se demuestre que no existe una relación subordinada con quien presta el servicio. De lo contrario, se corre el riesgo de ser considerada una relación de trabajo.


Entonces, para efectos del ISR, podría no existir mayor repercusión, toda vez que, de cualquier manera, se aplicaría la misma tarifa y dejaría de aplicarse el subsidio al empleo en perjuicio del trabajador. Sin embargo, para efectos del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (Infonavit), sí existe una gran diferencia,

ya que dejaría de registrarse a un trabajador que, por obligación de ley, debería cumplir las obligaciones señaladas en las respectivas normatividades.

Por los motivos antes expresados, resulta de mucha importancia definir previamente la contratación, si se trata de servicios personales independientes que se asimilen o no a salario.

No obstante, y considerando que el contrato se encuentra bien definido (sin demostrar la relación subordinada), nos encontramos con situaciones especiales en las empresas, en las cuales los pagos que se les hacen a estos asimilados son muy parecidos a los de una nómina. Por ejemplo, cobran por quincena o, a veces, por semana; se les descuentan los días faltados e, incluso, se les pagan vacaciones y aguinaldos, razones por las cuales resulta más que obvio que se trata de una relación subordinada en lugar de una prestación de servicios independientes. Hago esta aclaración porque, cuando se habla de servicios personales independientes, se debe a que la persona que ofrece el servicio es totalmente independiente y no se encuentra subordinada a otra.

Estos errores (cometidos en el disfraz de las personas independientes, que realmente son empleados de las empresas) hacen que el patrón cometa una omisión fiscal grave y hasta con repercusiones penales, sin demeritar la importancia de los riesgos que puede correr el trabajador, al no estar asegurado, y las posibles contingencias que podría tener: los capitales constitutivos que finque el IMSS y las cuotas obrero patronales que debieron haberse pagado, más actualizaciones, multas y recargos.

En conclusión, es importante definir la forma de contratación de las personas físicas y, sobre todo, establecer el tipo de servicio que éstas van a proporcionar (servicios subordinados o independientes) sin importar si, para efectos del ISR, se tributa en forma asalariada, como asimilado a salario o, incluso, si se tributa como independiente, analizando las repercusiones en las distintas legislaciones. 

# Para análisis y consideración en materia de Seguridad Social

Por C.P.C. Francisco Javier Torres Chacón  
Socio de Impuestos y Servicios Legales, Especialidad  
en Seguridad Social de PricewaterhouseCoopers, S.C.

Decreto por el que se exime parcialmente del pago de las cuotas patronales a que se refiere la Ley del Seguro Social (LSS).

Publicado en el DOF el 4 de marzo de 2008.

Destaca considerar lo siguiente:

Concluirá su vigencia el próximo 31 de diciembre de 2008.

Requisitos para aplicar el beneficio:

- a)** Estar registrado en el IMSS.
- b)** No ser una entidad pública (apartado A del art. 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).
- c)** Tener inscritos a todos sus trabajadores en el IMSS, en los términos de la LSS.
- d)** No tener a su cargo créditos fiscales firmes.

- Quienes incumplan las obligaciones a su cargo previstas en la LSS, sus reglamentos y demás disposiciones aplicables, o bien, cuando el IMSS detecte que no cubrieron los requisitos, perderán el beneficio fiscal referido.

- Crédito fiscal firme es aquel que no fue impugnado, o bien que habiendo sido impugnado se presentó desistimiento del recurrente o que la resolución dictada le fue desfavorable y la misma no admite medio de defensa o admitiéndolo, no fue impugnada.


Pago de cuotas obrero patronales al IMSS (noviembre de 2008).

El plazo vence el miércoles 17 de diciembre de 2008.

**Riesgos de Trabajo.** Al inscribirse por primera vez en el IMSS o al cambiar de actividad, las empresas cubrirán las cuotas a este seguro, en base a la prima media de la clase que conforme al Reglamento les corresponde mismas que se mencionan en la LSS (Clase I a V).

Para tales efectos, el Reglamento de la LSS (REACERF) señala:

Aquellas personas físicas o morales, que mediante un contrato de prestación de servicios, realicen trabajos con elementos propios en otro centro de trabajo, serán clasificadas conforme a la actividad más riesgosa que desarrollen sus trabajadores.

Cuando un patrón registrado en el IMSS, posteriormente solicite otro registro con distinta actividad, que no contribuya a la realización de los fines de la primera, se clasificará con independencia de la primera, cualquiera que sea la localización geográfica del centro de trabajo. 

# Diario Oficial de la Federación

## Pincipales publicaciones del mes de septiembre hasta el 10 de octubre de 2008

Por C.P. Antonio González Rodríguez  
Gerente Senior de Impuestos, Galaz, Yamazaky, Ruiz Urquiza, S.C., Deloitte.  
agonzalezrodriguez@deloittemx.com

### INDICADORES

	AGOSTO	SEPTIEMBRE
Índice Nacional de Precios al Consumidor	129.576	130.459
Valor de la Unidad de Inversión (UDI) al último día del mes	4.056966	4.081875
Costo Porcentual Promedio de Captación	5.85%	5.99%
Inflación del mes	0.58%	0.68%
Inflación acumulada del año	3.26%	3.94%
	AGOSTO	SEPTIEMBRE
Tasa de recargos por mora	1.13%	1.13%
Tasa de recargos por prórroga	0.75%	0.75%
Tipo de cambio de dólar, publicado por el Banco de México el 1 del mes	10.0353	10.2847

#### SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

##### ► Septiembre

• **DÍA 15** Tasas para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a la enajenación de gasolinas y diesel en el mes de agosto de 2008.

• **DÍA 19** Resolución que modifica las disposiciones de carácter general aplicables a las emisoras de valores y a otros participantes del mercado de valores. Resolución que modifica las disposiciones

de carácter general aplicables a las instituciones de crédito.

• **DÍA 30** Decreto por el que se reforma el diverso que exime temporalmente del pago del derecho establecido en el artículo 8, fracción IX, de la Ley Federal de Derechos, publicado el 30 de junio de 2008.

#### BANCO DE MÉXICO

##### ► Septiembre

• **DÍA 25** Costo de captación de los pasivos a plazo denominados en moneda nacional


a cargo de las instituciones de banca múltiple del país.

##### ► Octubre

• **DÍA 10** Índice Nacional de Precios al Consumidor. Valor de la Unidad de Inversión.

#### SECRETARÍA DE ECONOMÍA

##### ► Septiembre

• **DÍA 30** Resolución por la que se dan a conocer los nombres de los titulares y números de programas de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación cancelados. 

# Ejercicio fiscal 2009

## Cambios Coyunturales

Por C.P. Antonio González Rodríguez.

El pasado 8 de septiembre, el Ejecutivo Federal sometió a consideración del Congreso de la Unión las iniciativas a la Ley de Ingresos de la Federación, a la Ley Federal de Derechos y al Proyecto de Presupuesto de Egresos para el ejercicio fiscal 2009.

Es importante mencionar que, debido a la actual crisis económica internacional, el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) informó que, antes del 20 de octubre, se enviaría un presupuesto actualizado al Congreso de la Unión, en el cual se indicarían los datos del crecimiento económico, precio del petróleo, inflación y tipo de cambio, que reflejarían la situación económica que vivirá nuestro país el próximo año.

Asimismo, se dio a conocer que la cuestión tributaria se mantendrá intacta, debido al cumplimiento en el pago de impuestos de las personas morales.

A continuación, se resumen los puntos más importantes del paquete económico, con la información actualizada hasta el momento del cierre de la edición del presente artículo:

- Derivado de la menor recaudación respecto a lo esperado y que el impacto del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) en la actividad económica y en el empleo no ha sido negativa, se propone aplicar la disposición transitoria establecida en la Ley del IETU (LIETU), la cual señala una tasa del 17% para el ejercicio 2009.
- Se propone mantener las tasas de recargos mensuales aplicables durante el 2008 para el siguiente ejercicio; es decir, del 0.75%, por prórroga en el pago de créditos fiscales; y del 1.125%, en el caso de mora. Asimismo, se proponen las siguientes tasas de recargos por pago a plazos y pago diferido:

Plazo en meses	Tasa mensual (%)
De 0 a 12	1.00
De 12 a 24	1.25
Más de 24 y pago diferido	1.50

Debido a la actual crisis económica internacional, la SHCP envió un presupuesto actualizado al Congreso de la Unión que plantea la situación para el 2009.

- Se propone que, para el ejercicio 2009, continúen los mismos estímulos fiscales vigentes durante el ejercicio 2008.

- Se incorpora una disposición que permite pagar el 50% de las multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales, en función del momento en que el contribuyente efectúe la autocorrección. Si dichas multas se pagan después de haberse levantado el acta final de la visita domiciliaria, pero antes de que se informe la resolución con el total de las contribuciones omitidas, se cubrirá el 60% de tales multas.

La disposición anterior no será aplicable si hay oposición del contribuyente a la visita domiciliaria, así como en caso de no proporcionar los elementos que solicite la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

- Se incluye la propuesta de eliminar el estímulo fiscal a los contribuyentes del derecho por uso de bandas de frecuencia por el servicio de televisión restringida, el cual consiste en acreditar el monto que se hubiera causado desde el 1 de enero de 1999 al 31 de diciembre del 2007 por concepto de aprovechamientos, contra los adeudos derivados del propio aprovechamiento en el mismo periodo de tiempo.

- Se propone incluir en la Ley de Ingresos de la Federación que, durante el ejercicio 2009, los intereses pagados a bancos extranjeros estén sujetos a una tasa del 4.9%, siempre que el banco en cuestión tenga su residencia fiscal en un país que tenga celebrado con México un tratado para evitar la doble tributación. ❁

# Compensación universal de saldos a favor del IETU

Por C.P.C. Omar Miranda Escamilla y C.P.C. Alejandro J. Sánchez Calderón.  
Integrantes de la Comisión de Investigación Fiscal  
del Colegio de Contadores Públicos de México.

**E**ste artículo está escrito a partir del evento *Requisitos y formalidades para devoluciones, acreditamientos compensación universal*, realizado el pasado 11 de septiembre en el Colegio de Contadores Públicos de México. Se abordan los principales puntos sobre el tema:

## Devolución de saldos a favor del IETU

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) señala que este impuesto se calculará por ejercicios, estableciendo la obligación de enterar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, los que se calcularán conforme a lo dispuesto por el artículo 9 de ese mismo ordenamiento.

Ahora bien, el artículo 8 de la LIETU establece que, contra el IETU a cargo en el ejercicio, podrán acreditarse los pagos provisionales a los que se refiere el artículo 9 de la misma Ley, efectivamente pagados durante el mismo ejercicio.

Al respecto, el mencionado artículo 8 establece en su cuarto párrafo que, cuando no sea posible acreditar total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto que la LIETU regula, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el Impuesto So-

bre la Renta (ISR) propio del mismo ejercicio. La misma disposición continúa estableciendo que, de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación referida, podrá solicitarse su devolución.

Lo establecido por el artículo 8, cuarto párrafo, de la LIETU, se reitera tanto en la exposición de motivos de la iniciativa de reforma presentada por el Ejecutivo Federal como en el dictamen correspondiente de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados.

De lo expuesto, las autoridades fiscales han determinado que los remanentes de saldo a favor del IETU sólo pueden compensarse contra el ISR a cargo de los propios contribuyentes del mismo ejercicio y, de aún existir un remanente de saldo a favor de este impuesto, solicitar su devolución. Esto significa que no se prevé compensar el saldo a favor del IETU contra algún otro impuesto federal más que con el ISR (ejercicio) y, en su caso, solicitar su devolución.

En la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT) se encuentra el siguiente cuadro, en el cual no se contempla la compensación de saldos a favor del IETU contra los demás impuestos:

## Saldo a favor en impuestos contra los que se puede compensar

	ISR propio	IVA propio	IETU	IEPS propio	Tenencia de Aeronaves	Retención ISR	Retención IVA	Retención IEPS
<b>ISR propio</b>	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
<b>IVA propio</b>	Sí	No	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
<b>IDE</b>	No	Sí	-	Sí	Sí	No	No	Sí
<b>IEPS</b>	No	No	-	Sí	No	No	No	No
<b>Tenencia de Aeronaves</b>	Sí	Sí	-	Sí	Sí	Sí	No	Sí

Nota: Consultar la página de Internet del SAT, en el apartado de Información Fiscal –Compensación universal de saldos a favor–, saldos a favor, pagos indebidos y conceptos contra los que se pueden compensar.

Las autoridades fiscales han determinado que los remanentes de saldo a favor del IETU sólo pueden compensarse contra el ISR a cargo de los propios contribuyentes del mismo ejercicio y, en caso de que aún exista un remanente de saldo a favor de este impuesto, hay que solicitar su devolución.

### **Devolución general de saldos a favor y compensación universal de contribuciones**

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que las autoridades fiscales devolverán, entre otras, las cantidades que procedan conforme a las leyes fiscales. Uno de los casos en los que las autoridades fiscales deberán devolver las cantidades pagadas por los contribuyentes se refiere en el artículo 8, cuarto párrafo, de la LIETU, dado que son cantidades cuya devolución procede conforme a dicha Ley.

El artículo 23 de este Código establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

### **Supletoriedad del CFF y compensación**

El artículo 1 del CFF establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Asimismo, el artículo en comento establece que las disposiciones del CFF se aplicarán en defecto de las leyes fiscales respectivas y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México es parte.

De lo mencionado hasta el momento, podemos concluir que las disposiciones del CFF, referentes a la devolución de saldos a favor –devolución conforme a las leyes fiscales– y a la compensación, resultan aplicables a la LIETU.

En el caso que nos ocupa, conforme al artículo 8, cuarto párrafo, de la LIETU, cuando los contribuyentes tengan un remanente de pagos provisionales de impuesto que no pueden acreditar, procederán a compensarlo contra el ISR propio del mismo ejercicio; y sólo si existiera un remanente, solicitar su devolución. Sin embargo, en ningún momento el artículo 8 referido establece que, en lugar de solicitar la devolución del remanente a favor del IETU, pueda optarse por su compensación conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del CFF, siem-

pre y cuando primero se haya procedido a su compensación contra el ISR. El artículo 8 de la LIETU no limita el derecho del contribuyente a compensar el remanente de saldo a favor del IETU, sino sólo requiere que, en primer lugar, se busque compensarlo contra el ISR a cargo en el ejercicio.

Así, al representar la compensación universal, una figura jurídica que opera por defecto (en términos de lo dispuesto por los artículos 1 y 23 del CFF como medio de extinción de las obligaciones tributarias), los contribuyentes podrán proceder a la compensación del saldo a favor definitivo de dicho impuesto contra cualquier otra contribución a cargo o por retención a terceros (aunque no lo señale la LIETU y no lo haya previsto el legislador).

Adicionalmente, respecto al presente tema, puede señalarse lo siguiente: el artículo 8, cuarto párrafo, de la LIETU, establece que los contribuyentes pueden compensar el saldo a favor del impuesto que regula dicha Ley contra el ISR a cargo, aunque lo cierto es que deben proceder a su compensación para estar en posibilidad de proceder a solicitar la devolución de cualquier remanente de saldo a favor que resulte con posterioridad a esa compensación.

No obstante, aun cuando los contribuyentes puedan solicitar esa devolución, se infiere que pueden no solicitarla, en el entendido de que les resulta más conveniente compensar ese saldo a favor para extinguir cualquier otro impuesto federal a cargo.

Por último, de lo expuesto se desprende que, si la compensación de saldos a favor de impuestos es una figura reconocida por las autoridades fiscales para extinguir las obligaciones tributarias, cabe preguntarse: ¿cuál es la intención de las autoridades al no reconocer la compensación de saldos a favor del IETU contra los demás impuestos a cargo, siendo que los contribuyentes se encuentran en posibilidad de efectuarla conforme a las disposiciones antes aludidas?

Sería conveniente que las autoridades fiscales reconocieran a los contribuyentes el presente derecho, a través de su página en Internet (si no es que a nivel de resolución miscelánea o en Ley), para evitar posibles interpretaciones equívocas o futuros juicios ante los tribunales federales competentes. ❀