

Lic. José de Jesús Granillo Vázquez
Oficial Mayor
Municipio De Chihuahua

Análisis del Impuesto Sobre la Renta sobre Sueldos y Salarios que se Calcula, Retiene, Timbra y Paga por el Municipio de Chihuahua.

I. Antecedentes.

La actual administración Municipal recibió una nómina con concepto de ingresos para sus trabajadores por los cuales no se retiene Impuesto Sobre la Renta.

Desde el inicio de la gestión se ha realizado el análisis de esta situación y es interés de esta administración encontrar alternativa para sentar las bases de un adecuado cumplimiento, considerando los conceptos pactados con empleados de confianza y sindicalizados y los costos que esto representa.

Actualmente se obtiene una participación de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal como consecuencia del impuesto que retiene y entera, que rebasa los \$70 Millones de pesos anuales.

Para efectos de este análisis, se llevó a cabo lo siguiente:

1. Se revisó el pago total de percepciones gravadas de acuerdo con nómina por el total de los trabajadores por las nóminas quincenales, semanales y de compensación por el periodo del mes de agosto 2019, lo que incluye las nóminas:
 - Semana 6-I Confianza
 - Semana 6-I Sindicalizados
 - Semana 5-2 Confianza
 - Semana 5-2 Sindicalizados
 - Quincenal
2. Análisis del proceso de elaboración y registro de las nóminas.
3. Análisis de la participación que el Municipio obtiene y puede obtener por las retenciones del ISR según la Ley de Coordinación Fiscal.
4. Análisis relativo al impuesto cuando es pagado por el patrón.

II. Resultado del ISR y Análisis de retención

1. Actualmente el Municipio de Chihuahua está realizando el cálculo, el timbrado y el registro Contable del ISR por Sueldos y Salarios de la siguiente manera:

1. Por las Nóminas Semanales o Quincenales se calcula por cada trabajador el ISR sobre las percepciones gravables de acuerdo con la Tarifa de ISR proporcional que corresponda de acuerdo con Ley, ya sea quincenal o semanal.
2. El impuesto obtenido en las nóminas quincenales y semanales mencionadas se retiene directamente al trabajador y se timbra de esa forma.
3. El ISR por concepto de "Compensación Garantizada" se determina por cada trabajador de la siguiente manera:
 - a. Se determina el Impuesto Mensual sumando el pago por compensación mensual más la totalidad de las percepciones gravadas que se pagaron en el mes de acuerdo con las nóminas quincenales o semanales que se hayan generado, según corresponda, con base en la tabla mensual para el cálculo del Impuesto de acuerdo con Ley.
 - b. Se determina la diferencia entre el ISR Mensual que se explica en el punto "a" anterior y el ISR retenido al trabajador en las nóminas quincenales o semanales, según corresponda y es este monto el que se considera como ISR a retener al trabajador en el recibo timbrado de la Compensación. Dicho monto se considera a la vez en el recibo timbrado como percepción exenta y a la vez se considera como ISR Retenido para efectos del timbrado. El trabajador recibe el monto por compensación garantizada establecido entre el Municipio y el Trabajador.
4. Timbrado. Se emiten recibos timbrados por cada empleado tanto por las nóminas semanales y quincenales, así como por la Compensación con el ISR determinado en el punto 3 anterior.
5. ISR Participable. Los montos de ISR considerados en los recibos timbrados tanto de nóminas semanales y quincenales, así como en los de la Compensación Garantizada y son estos montos los que se consideran para efecto del ISR participable de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal y sobre el cual el SAT devuelve los montos correspondientes.
6. La clave y concepto del SAT que se utiliza para el timbrado de la Compensación Garantizada es el "038-Otros Ingresos Por Salarios" de tipo exento.

7. El registro Contable por las retenciones de ISR de las nóminas semanales y quincenales se hace llevando al "Pasivo", en particular a la cuenta "21171010001- ISPT SUELDOS Y SALARIOS"
8. El registro contable del ISR por Compensación Garantizada se hace con cargo a la cuenta 51161030001 "Estimulo ISPT" y con abono a la cuenta de Bancos correspondiente y presupuestalmente se afecta el capítulo 3000.

En estos casos, el impuesto, aunque es calculado correctamente, según se menciona en procedimiento descrito, una parte de este no es retenido y es considerado como gasto al registrarse en una partida presupuestal debidamente aprobada, denominada "Estimulo ISPT" dentro del capítulo 3000, en la cuenta 51161030001.

2. Normatividad

Existe jurisprudencia de Fecha abril de 1993 que menciona lo siguiente:

... si el patrón se compromete a pagar los impuestos sobre productos del trabajo, tal aportación fiscal forma parte del salario del trabajador; la Sala estimaba que tal cantidad incrementaba efectivamente la percepción salarial en los términos del artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, y lo integraba para todos los efectos legales y contractuales. La revisión del problema, sin embargo, lleva a la conclusión de que no hay incremento salarial, en primer lugar, porque cuando el patrón se obliga a pagar por su cuenta el impuesto causado por el trabajador, lo que hace es ya no retener el monto tributario, con lo cual deja intocado el salario en este aspecto, siendo relevante señalar que la entrega al trabajador de esa parte no retenida es parte del salario y no una cantidad adicional, esto es, aunque el trabajador reciba más, ello es por efecto de la no retención, pero su salario sigue siendo el mismo; en segundo lugar, se observa que la cantidad que el patrón toma de su peculio, equivalente al monto del impuesto causado por el trabajador, no lo entrega a éste, sino a las autoridades hacendarias. Por lo tanto, no cabe aceptar que dicha obligación patronal aumente el salario pactado en los términos de los artículos 84 y 89 de la Ley Federal del Trabajo, lo cual se confirma por la circunstancia de que la hipótesis de admitir el incremento salarial conduciría a confusiones insolubles, pues tal consideración llevaría al aumento automático de la base tributaria, desencadenándose en un círculo vicioso que produciría indeterminación e inseguridad."

Tesis de Jurisprudencia 17/93. Aprobada por la Cuarta Sala de este alto Tribunal en sesión privada del doce de abril de mil novecientos noventa y tres, por cinco votos de los señores ministros: P.C.G.V., J.D.R., I.M.C., F.L.C. y J.A.L.D..

***El énfasis es nuestro**

La Ley de Coordinación Fiscal que se celebró entre la Federación y los Estados y Municipios se menciona lo siguiente:

“Artículo 1o.- Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con las entidades federativas, así como con los municipios y demarcaciones territoriales, para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

...”

*“Artículo 3-B.- Las entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal participarán al 100% de la recaudación **que se obtenga del impuesto sobre la renta que efectivamente se entere** a la Federación, correspondiente al salario del personal que preste o desempeñe un servicio personal subordinado en las dependencias de la entidad federativa, del municipio o demarcación territorial del Distrito Federal, así como en sus respectivos organismos autónomos y entidades paraestatales y paramunicipales, siempre que el salario sea efectivamente pagado por los entes mencionados con cargo a sus participaciones u otros ingresos locales.*

*Para efectos del párrafo anterior, se considerará la recaudación que se obtenga por el Impuesto sobre la Renta, una vez descontadas las devoluciones por dicho concepto. Asimismo, para que resulte aplicable lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, las entidades deberán enterar a la Federación el 100% **de la retención que deben efectuar del Impuesto sobre la Renta** correspondiente a los ingresos por salarios que las entidades paguen con cargo a recursos federales.*

Las entidades deberán participar a sus municipios o demarcaciones territoriales, el 100% de la recaudación del impuesto al que se refiere el párrafo primero de este artículo, correspondiente al personal que preste o desempeñe un servicio personal subordinado en el municipio o demarcación territorial de que se trate.”

***El énfasis es nuestro**

III. Conclusiones

Atendiendo al orden del documento, se comenta lo siguiente:

El tema que nos ocupa, relativo a diferencias efectivamente retenidas, se presenta solo en los empleados que reciben compensación.

1. Información en nóminas y timbrados

Actualmente se están generando dos tipos de información, una resultante del sistema de nómina, en la cual el concepto del impuesto considerado como “Estimulo ISPT” no se registra, ni en la nómina ni en los recibos que se entregan al trabajador.

La segunda es la que se asienta en el recibo que se timbra al SAT, en el cual se utiliza el concepto “038 Otros ingresos por salarios” y que el SAT le pone el atributo de “Exento”.

El concepto que dentro del catálogo del SAT aparece es el “009 Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón”, de tipo Gravado.

Entendemos que la recomendación del SAT en este tema es utilizar este último, sin embargo, por el tipo “Gravado”, el municipio utiliza el concepto con clave 038.

El utilizar el concepto 009 puede generar diferencias de impuesto para el trabajador.

Es importante homologar la información de su sistema de nóminas, el recibo que se entrega al trabajador y el que se timbra al SAT.

2. Concepto utilizado para presupuesto.

Actualmente se encuentra dentro del presupuesto de egresos debidamente autorizado, el concepto “Estimulo ISPT” según se comenta anteriormente.

Es conveniente que este concepto sea más explícito a efectos de que no haya dudas en su autorización, pudiendo ser “Subsidio de ISR por sueldos y salarios” o alguno similar, considerando que incluso el término ISPT ya no existe, y pudiera considerarse como no autorizado el que se ejerce, y además llevarse al grupo de cuentas que le corresponde en el presupuesto.

Igualmente se sugiere evaluar la presentación de esta partida en el presupuesto en el apartado de Servicios Personales.

3. Jurisprudencia

El Municipio, basado en la jurisprudencia no considera como ingreso para el trabajador el subsidio de ISR que realiza al trabajador mismo y que paga por su cuenta de acuerdo con los presupuestos debidamente autorizados. *[Tesis de Jurisprudencia 17/93. Aprobada por la Cuarta Sala de este alto Tribunal en sesión privada del doce de abril de mil novecientos noventa y tres, por cinco votos de los señores ministros: P.C.G.V., J.D.R., I.M.C., F.L.C. y J.A.L.D..]*

4. Estimulo

De acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal, el Municipio recibirá por este ejercicio 2019 más de 70 Millones de pesos, de los cuales de acuerdo con cálculo estimado se integrará de la siguiente forma:

ISR por Compensaciones:	\$ 33 Millones
<u>ISR Efectivamente retenido:</u>	<u>\$ 46 Millones</u>
Total Estimado:	\$79 Millones

Aunque el impuesto no se retiene al trabajador, el Municipio lo solicita, con lo que el gasto queda "Correspondido" con el ingreso por ese mismo concepto, tomando en cuenta algunas precisiones del referido "Art. 3-B" entre las que destacan:

"... del impuesto que efectivamente se entere a la federación..."

"... las Entidades deben enterar a la Federación el 100% de la retención que deben efectuar del impuesto..."

En ellas no se menciona que efectivamente hayan sido retenidas.

De una interpretación diferente podría desprenderse el riesgo de estar solicitando una cantidad no retenida.

5. Ejercicio 2020 y siguientes

Durante el ejercicio 2019, la documentación fue generada de manera diferente, predominando lo presentado al SAT.

Es recomendable que en lo sucesivo se evalúen los cambios para que la información de nómina y del SAT sean la misma.

6. Alternativa para reducir paulatinamente los efectos de retenciones y costos.

Esta práctica generalizada de no retener sobre una parte del sueldo ha generado que a través del tiempo la autoridad hacendaria implemente varios programas para regularizar la retención del ISR sobre sueldos.

El esquema que actualmente se tiene, regresando a las entidades el impuesto que deben retener y enterar por este concepto, puede ser generadora real de un ingreso mayor para el Municipio en la medida en que este impuesto sea retenido.

Se sugiere que a las nuevas contrataciones de empleados les sea aplicada la retención como lo estipula la ley.

Otra opción es establecer la retención paulatina, en particular en aquellos puestos de confianza y la regularización de aquellos que no lo son, con los ajustes a los tabuladores, lo que además tendría consecuencias de tipo laboral.

7. Proceso de salida en caso de terminación del “subsidio”.

El Municipio, aunque tiene presupuestado y autorizado el gasto por el concepto del “Estimulo ISPT”, y lo equipara con lo que recibe por la participación de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal, es importante considerar que esta participación que se obtiene de la federación puede disminuirse o terminarse, lo que llevaría a un desequilibrio en el presupuesto, por lo que es importante se consideren alternativas de salida, ya que en teoría este ingreso se obtiene por las retenciones, y pudiera concluirse erróneamente que se entrega para que no se retenga efectivamente a los trabajadores.

Atentamente,



C.P.C. Fernando López de la Parra
Socio Auditoría
DFK-GLF

Anexo 1

Sugerencia de registro Contable para el subsidio de ISR sobre la Compensación garantizada.

El registro contable y presupuestal del “Estimulo ISPT” por la compensación Garantizada que el Municipio les paga mensualmente a algunos de sus trabajadores se sugiere:

I. Partida Presupuestal.

Se recomienda que la partida presupuestal que actualmente se tiene como “Estimulo ISPT” dentro del capítulo “3000-SERVICIOS GENERALES” se considere en el capítulo “1000-SERVICIOS PERSONALES” como “Subsidio de ISR por sueldos y salarios” o alguno similar

II. Registro Contable de la Compensación Garantizada.

1. Cargo a la cuenta “51131040001. COMPENSACION GARANTIZADA” por el monto de la partida de Compensación pagada a los trabajadores.
2. Cargo a la cuenta “51161030001. “Subsidio de ISR por sueldos” con el COG en el capítulo “1000-SERVICIOS PERSONALES” por el importe del subsidio del ISR que se le retendría al trabajador sobre la Compensación Garantizada pagada.
3. Abono a la cuenta “21171010001- ISPT SUELDOS Y SALARIOS” correspondiente al ISR retenido al trabajador por los conceptos de Compensación Garantizada y el “Subsidio ISR” pagados.
4. Abono a la cuenta “1112302000X – BANCO” correspondiente por el Neto del Pago de Compensación Garantizada y el “Subsidio ISR” menos la retención del ISR correspondiente.

III. Registro Contable del entero del ISR.

1. Cargo a la cuenta “21171010001- ISPT SUELDOS Y SALARIOS” correspondiente al entero del ISR retenido al trabajador por los conceptos de Compensación Garantizada y el “Subsidio ISR” pagados.
2. Abono a la cuenta “1112302000X – BANCO” correspondiente al entero del ISR retenido al trabajador por los conceptos de Compensación Garantizada y el “Subsidio ISR” pagados.

* Se anexa ejercicio explicativo del registro contable anterior

Se sugiere que todo el proceso sea integral desde la generación de la Nómina hasta el registro contable, evitando en lo posible el registro manual que se lleva actualmente.

REGISTRO CONTABLE PAGO DE COMPENSACION GARANTIZADA CON ISR RETENIDO Y ENTERO DEL IMPUESTO

1112302000X. BANCO			51131040001. COMPENSACION GARANTIZADA		51161030001. "SUBSIDIO ISR" (COG 1000)	
	\$	10,000.00	(1	1)	\$	1,000
	\$	1,000.00	(2			
	\$	-			\$	1,000.00
	\$	10,000.00				-
21171010001- ISPT SUELDOS Y						
2)	\$	1,000.00				
	\$	1,000.00	(1			
	\$	1,000.00				

-1-

PAGO DE COMPENSACIÓN CON RETENCIÓN DEL ISR CORRESPONDIENTE

	CARGO	ABONO
51131040001. COMPENSACION GARANTIZADA	\$ 10,000.00	
51161030001. "SUBSIDIO" ISPT (COG 1000)	\$ 1,000.00	
21171010001- ISPT SUELDOS Y SALARIOS"		\$ 1,000.00
1112302000X. BANCO	\$ 11,000.00	\$ 10,000.00
	\$ 11,000.00	\$ 11,000.00
-2-		
	CARGO	ABONO
21171010001- ISPT SUELDOS Y SALARIOS"	\$ 1,000.00	
1112302000X. BANCO	\$ 1,000.00	\$ 1,000.00
	\$ 1,000.00	\$ 1,000.00