



ASOCIACIÓN NACIONAL DE FISCALISTAS.NET 12/12/2007

COMO RETENER EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL AGUINALDO 2007 Y APLICAR LA MEJOR OPCIÓN.

MIGUEL CHAMLATY TOLEDO

Contador Público y Maestro en Impuestos por la [Universidad Cristóbal Colon](#)

Colaborador de diversas Revistas especializadas en Materia Fiscal.

Socio de [Chamlaty Perez y Asociados S. C. Consultores Fiscalistas](#).

Vicepresidente de la [ANAFINET A. C.](#)

Estudiante de la Licenciatura en Derecho.

Catedrático a nivel maestría para diversas universidades del País.

Socio y actual Vicepresidente de Práctica Externa del Colegio de Contadores

Públicos del Estado de Veracruz.

chamlaty@sociosanafinet.com

miguel@chamlatyperez.com

miguel@estrategiasfiscales.com

Año con año en estas fechas decembrinas se tiene una obligación patronal derivado de la relación laboral, la gratificación anual conocida comúnmente como aguinaldo, esta obligación la encontramos en el artículo 87 de la Ley Federal del Trabajo que señala:

“LOS TRABAJADORES TENDRAN DERECHO A UN AGUINALDO ANUAL QUE DEBERÁ PAGARSE ANTES DEL DÍA VEINTE DE DICIEMBRE, EQUIVALENTE A QUINCE DÍAS DE SALARIO, POR LO MENOS.

LOS QUE NO HAYAN CUMPLIDO EL AÑO DE SERVICIOS, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE SE ENCUENTREN LABORANDO O NO EN LA FECHA DE LIQUIDACION DEL AGUINALDO, TENDRAN DERECHO A QUE SE LES PAGUE LA PARTE PROPORCIONAL DEL MISMO, CONFORME AL TIEMPO QUE HUBIEREN TRABAJADO, CUALQUIERA QUE FUERE ESTE. “

Es así como año con año los patrones deben cubrir esta obligación para con sus trabajadores cubriéndoles por lo menos 15 días de salario que deberá pagarse antes del día 20 de diciembre, cabe recordar que el salario

que se debe de considerar para su calculo es el salario diario que recibe el trabajador, no el conocido como integrado por la Ley Laboral, esto fue ratificado por nuestros órganos judiciales como lo vemos a continuación:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Parte : II, Septiembre de 1995
Tesis: XVII.2o.8 L
Página: 590

Rubro

PRESTACIONES ACCESORIAS CONSISTENTES EN VACACIONES, PRIMA VACACIONAL Y AGUINALDO. EL SALARIO BASE PARA EL PAGO DE LAS, ES EL SALARIO CUOTA DIARIA Y NO EL SALARIO INTEGRADO.

Texto

Si una Junta de Conciliación y Arbitraje condena a la parte demandada al pago de las prestaciones consistentes en vacaciones, prima vacacional y aguinaldo, sobre la base del salario cuota diaria y no del salario integrado, debe estimarse que tal condena es correcta, toda vez que el salario integrado sólo es base para determinar el monto de las indemnizaciones, pero no para el pago de prestaciones accesorias como son aquéllas, pues no son de naturaleza indemnizatoria. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEPTIMO CIRCUITO.

Precedentes

Amparo directo 817/94. Irma Márquez Gutiérrez y otra. 1o. de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Angel Gregorio Vázquez González. Secretario: José Javier Martínez Vega.

Es importante señalar que todo trabajador tiene derecho al aguinaldo, aun si no se encontrare laborando en la empresa a la fecha de su pago, es por ello que si en la liquidación de un trabajador no se incluyo este concepto, dicho trabajador estaría en facultades de solicitar su aguinaldo, teniendo



hasta un año contado a partir del día siguiente a la fecha en la que sea exigible la obligación, esto de acuerdo al artículo 516 de la LFT.

Si alguien se preguntara que salario se debe emplear para el cálculo del aguinaldo, nuestras autoridades judiciales ya han resuelto lo siguiente :

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte : XIV-Julio
Tesis:
Página: 411

Rubro

AGUINALDO. PAGO DE.

Texto

Para el pago de tal prestación debe atenderse al sueldo devengado en el momento que de acuerdo con el artículo 87 de la Ley Federal del Trabajo surge la obligación de cubrirlo, o sea el que se perciba durante el mes de diciembre del año respectivo. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Precedentes

Amparo directo 395/93. Autotransportes Teziutecos, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez. Amparo directo 301/90.

Instituto Mexicano del Seguro Social Delegación Estatal Tlaxcala. 5 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Enrique Crispín Campos Ramírez.

¿Cual es el aguinaldo de los trabajadores al servicio del estado?

Para responder a dicha pregunta tenemos que irnos a la Ley que regula las relaciones laborales de trabajadores al servicio del Estado, que es

reglamentaria del artículo 123 apartado B de nuestra Carta Magna, **LA LEY DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DEL ESTADO**, lo relacionado con el aguinaldo lo encontramos en el artículo 42 Bis de dicho ordenamiento, que señala:

“LOS TRABAJADORES TENDRAN DERECHO A UN AGUINALDO ANUAL QUE ESTARA COMPENDIDO EN EL PRESUPUESTO DE EGRESOS, EL CUAL DEBERA PAGARSE EN UN 50% ANTES DEL 15 DE DICIEMBRE Y EL OTRO 50% A MAS TARDAR EL 15 DE ENERO, Y QUE SERA EQUIVALENTE A 40 DIAS DEL SALARIO, CUANDO MENOS, SIN DEDUCCION ALGUNA. EL EJECUTIVO FEDERAL DICTARA LAS NORMAS CONDUCENTES PARA FIJAR LAS PROPORCIONES Y EL PROCEDIMIENTO PARA LOS PAGOS EN CASO DE QUE EL TRABAJADOR HUBIERE PRESTADO SUS SERVICIOS MENOS DE UN AÑO.”

Por otra parte es interesante con relación a los aguinaldos a los trabajadores al servicio del Estado, observar que cada año en la segunda semana del mes de Diciembre se publica por parte del Ejecutivo Federal el **“Decreto que establece las disposiciones para el otorgamiento de aguinaldo o gratificación de fin de año correspondiente al año XXXX”** en este 2007 lo acaban de publicar el día 10 de Diciembre de 2007, que es de llamar la atención como hacen extensiva esta gratificación a personal que en teoría no es trabajador, aunque sabemos muy bien que en ocasiones el gobierno es el primero en caer en ese tipo de situaciones contratando 3ros bajo esquemas de honorarios, siendo que deberían ser trabajadores, pero sabemos desde luego que el gobierno ha perdido en infinidad de ocasiones estos pleitos laborales, pagando importantes laudos, observemos como señala el considerando de este decreto.

“Que el Ejecutivo Federal a mi cargo ha decidido participar de una gratificación de fin de año al personal civil de confianza, al personal del Servicio Exterior Mexicano y el asimilado a éste y al personal militar en activo, así como hacer extensivo dicho beneficio a las personas físicas que prestan sus servicios mediante contrato de honorarios en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;”

Quien desee abundar mas en este decreto lo remito a la siguiente liga:

<http://www.fiscalistas.net/dof/2007/aquin07.html>

Y algo para analizar, después emiten lineamientos específicos para efectos de la retención del ISR de esta gratificación señalando que el gobierno absorberá el ISR que les correspondía a cada beneficiado de esta gratificación. Que mejor uso de los recursos del erario público???? Y Si alguien anda pensando en alguna inequidad con los demás que nos del Gobierno, observen el siguiente criterio, recién emitido.

Registro No. 171248

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Octubre de 2007

Página: 441

Tesis: 2a. CXLII/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

AGUINALDO O GRATIFICACIÓN DE FIN DE AÑO DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DEL ESTADO. LA DISPOSICIÓN QUE ORDENA QUE LAS DEPENDENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL ASUMAN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA

RENTA QUE GENERE SU PERCEPCIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

*El artículo Décimo Primero del Decreto que establece las disposiciones para el otorgamiento de **aguinaldo** o gratificación de fin de año, correspondiente al ejercicio fiscal de 2006, expedido por el Ejecutivo Federal y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de noviembre de ese año, en cuanto prevé que en el pago de la mencionada percepción a los servidores públicos, las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal cubrirán el impuesto sobre la renta que se genere en términos de las disposiciones fiscales aplicables, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al no otorgar un trato distinto al de los trabajadores al servicio de la iniciativa privada, en virtud de que no establece una exención del impuesto, sino que sólo otorga un beneficio referido exclusivamente al ámbito laboral y no al tributario, de manera que la obligación de los servidores públicos de cubrir el impuesto sobre la renta causado por la remuneración que reciben por concepto de **aguinaldo** o gratificación de fin de año, subsiste en términos de la ley del impuesto relativa; sin embargo, la Administración Pública Federal, en su carácter de patrón conforme al artículo 123, apartado B, constitucional y a su ley reglamentaria, para beneficiar a sus trabajadores, decide cubrir el impuesto generado, beneficio que no puede extenderse a favor de los trabajadores regidos por la Ley Federal del Trabajo, ya que por una parte el Ejecutivo Federal no está constitucional y legalmente facultado para hacerlo y, por otra, sería tanto como imponer a la clase patronal una carga tributaria que no le corresponde.*

Amparo en revisión 433/2007. Francisco Javier Caballero Villalpando y otros. 15 de agosto de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Víctor Miguel Bravo Melgoza.

Bien sigamos avanzando y lo anterior ya se los dejo a la reflexión, en materia del Impuesto sobre la Renta los ingresos por servicios personales subordinados están regulados en el capítulo I Título IV de las personas físicas, pero de antemano sabemos que hay un artículo que exenta diversos ingresos a las personas físicas, me refiero al 109 y en el caso del aguinaldo encontramos que es una exención limitada a 30 días del salario mínimo general del área geográfica del trabajador, así lo señala la fracción XI del



109 de LISR, en esta misma fracción reformaron un párrafo en 2003 (**para efectos históricos**) una exención fenomenal para trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas, al señalar que las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año de calendario. Este párrafo de los burócratas fue empleado para promover una serie de amparos por tratarse de una inequidad enorme y fue ganado por muchos trabajadores apoyados por sus patrones, más sin embargo, el tema fue resuelto cuando Rafael Macedo de la Concha, Procurador General de la Republica promovió la inconstitucionalidad, y con ello dicha exención total no aplica. Quien desee profundizar en dicha inconstitucionalidad lo invito a seguir el siguiente vinculo <http://www.fiscalistas.net/socios/2003/sentencia92003.zip>

Pero como realizar la retención del Impuesto sobre Renta, claro cuando la exención sea menor que la gratificación, ya que si esta totalmente exento, tendríamos un cálculo normal de nómina. La Ley del ISR, realmente no señala algo especial para determinar el calculo del aguinaldo, por lo que tendríamos que considerarlo como una ingreso más en el mes de diciembre y aplicarle el procedimiento de los artículos 113, 114 y 115, en si es el Reglamento de la LISR en su artículo 142 (anteriormente era el 86 hasta el 2001) y que afortunadamente no ha sido tocado en la reciente reforma al RISR del 4 de diciembre del 2006,el que contempla un mecanismo opcional para ingresos como lo es el aguinaldo, entre otros, y claro la posibilidad de hacer el calculo anual de los ingresos de los trabajadores en donde podríamos enfrentar el ingreso total anual a tarifas y tablas anuales, es decir tendríamos el calculo exacto y con ello evitar saldo a favor o en contra a los trabajadores.

Haremos unos ejemplos prácticos de cada caso y deberemos de tomar la decisión que más convenga a los trabajadores y claro que estemos en

posibilidad de aplicar: Imaginemos que tenemos al trabajador Juan José Sánchez Galeana que labora en la empresa "CALCULO EFICAZ SA DE CV" que tiene una proporción del 90% quedando una proporción de subsidio acreditable 80%:

PERCEPCIONES 2007		
	IMPORTE	ISR RETEN
ENERO	12,000.00	1,346.45
FEBRERO	12,000.00	1,346.45
MARZO	12,000.00	1,346.45
ABRIL	12,000.00	1,346.45
MAYO	12,000.00	1,346.45
JUNIO	12,000.00	1,346.45
JULIO	12,000.00	1,346.45
AGOSTO	12,000.00	1,346.45
SEPTIEMBRE	12,000.00	1,346.45
OCTUBRE	12,000.00	1,346.45
NOVIEMBRE	12,000.00	1,346.45
DICIEMBRE	12,000.00	1,346.45
AGUINALDO	6,000.00	
RETENCION SEGÚN LEY		
SALARIO MENSUAL DE DICIEMBRE		
SALARIO DE DICIEMBRE		12,000.00
AGUINALDO		6,000.00
SUMA		18,000.00
(-) EXENCION 30 SMAG (47.60 X 30)		1,428.00
BASE GRAVABLE EN DICIEMBRE		16,572.00
ISR POR APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTO		
ARTS 113,114,115 LISR PROP 90%		2,488.85
MENOS ISR SUELDO DICIEMBRE		1,345.45
ISR AGUINALDO		1,143.40

Cabe aclarar que ese están empleando las tablas mensuales 2007 y estamos aplicando la mecánica del recalcu de subsidio en las cantidades anteriormente señaladas. La aplicación del recalcu había sido controvertido en los tribunales obteniéndose en un principio criterios a nuestro favor y por ello estuvimos empleando la mecánica tradicional contraria al recalcu, sin embargo, ya se emitió jurisprudencia donde desafortunadamente le dan la razón al SAT con su mecánica del recalcu, observemos que este criterio fue emitido en **DICIEMBRE DE 2006**.

Registro No. 173666 Localización: Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Diciembre de 2006 Página: 222 Tesis: 2a./J. 186/2006 JurisprudenciaMateria(s): Administrativa

Rubro: SUBSIDIO ACREDITABLE. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 178, TERCER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA REALIZAR EL CÁLCULO DEL IMPUESTO MARGINAL QUE SERVIRÁ PARA DETERMINAR SU MONTO (VIGENTE EN 2004).

Texto: El citado numeral que establece que "el impuesto marginal mencionado en esta tabla es el que resulte de aplicar la tasa que corresponda en la tarifa del artículo 177 de esta Ley al ingreso excedente del límite inferior", se debe interpretar en su parte final en el sentido de que a la base del impuesto calculada conforme al artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le resta el límite inferior de la tabla establecida en el artículo 178 de esa ley que da como resultado un excedente denominado "excedente del límite inferior" al que se le aplica la tasa sobre el límite inferior prevista en el indicado artículo 177. Lo anterior, porque los límites inferior y superior de la tarifa y tabla contempladas en los artículos señalados no tienen los mismos rangos, ya que

con el propósito de hacer proporcional el subsidio acreditable, el legislador ordinario incluyó más rangos en la tabla prevista en el artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que para obtener el impuesto sobre la renta causado en la tarifa del diverso precepto 177; de ahí que los límites que deben considerarse para calcular el impuesto marginal que servirá para determinar el monto del subsidio acreditable son los que prevé la tabla de mérito, de lo contrario, no tendría ninguna razón jurídica que se hubiesen incorporado más rangos en ella.

Precedentes: Contradicción de tesis 102/2006-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero, ambos del Octavo Circuito. 18 de agosto de 2006. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Tesis de jurisprudencia 186/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de noviembre de dos mil seis.

Quien guste recordar el tema del recalcu del subsidio lo remito al siguiente link de los foros de la Asociación Nacional de Fiscalistas [click aqui](#)

A continuación iremos aplicando al mismo ejemplo anterior pero con base en la mecánica opcional que nos señala el RISR en su artículo 142:

Artículo 142. Tratándose de las remuneraciones por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y vacacionales a que se refiere el artículo 113 de la Ley, la persona que haga dichos pagos podrá optar por retener el impuesto que corresponda conforme a lo siguiente:

- I. La remuneración de que se trate se dividirá entre 365 y el resultado se multiplicará por 30.4.

	AGUINALDO	6,000.00
(-)	30 DÍAS DE SMGA	<u>1,428.00</u>
(=)	AGUINALDO GRAVADO	4,572.00

(/) 365*30.4 **380.79**

- II.** A la cantidad que se obtenga conforme a la fracción anterior, se le adicionará el ingreso ordinario por la prestación de un servicio personal subordinado que perciba el trabajador en forma regular en el mes de que se trate y al resultado se le aplicará el procedimiento establecido en el artículo 113 de la Ley.

	GRATIFICACIÓN MENSUALIZADA	380.79
(+)	SUELDO ORDINARIO	12,000.00
(=)	BASE GRAVABLE	12,380.79

**ISR POR APLICACIÓN DE
TARIFAS PROP 90% 1,418.95**

- III.** El impuesto que se obtenga conforme a la fracción anterior se disminuirá con el impuesto que correspondería al ingreso ordinario por la prestación de un servicio personal subordinado a que se refiere dicha fracción, calculando este último sin considerar las demás remuneraciones mencionadas en este artículo.

	ISR POR APLICACIÓN DE TARIFAS PROP 90%	1,418.95
(-)	ISR DEL SUELDO ORD.	1,346.45
(=)	ISR NETO	72.50

- IV.** El impuesto a retener será el que resulte de aplicar a las remuneraciones a que se refiere este artículo, sin deducción alguna, la tasa a que se refiere la fracción siguiente.

- V.** La tasa a que se refiere la fracción anterior, se calculará dividiendo el impuesto que se determine en los términos de la fracción III de este artículo entre la cantidad que resulte conforme a la fracción I del mismo. El cociente se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.

(=)	ISR NETO	72.50
(/)	AGUIN. MENSUALIZADA	380.79

www.anafinet.org.mx

(X)		100.00
(=)	PORCENTAJE A APLICAR	19.03
	AGUINALDO GRAVADO	4,572.00
(x)	TASA APLICAR	19.03%
(=)	ISR A RETENER	870.05

Si comparamos las cantidades retenidas con ambos procedimientos vemos que hay un **en base a la Ley retenemos 1,143.40** mientras que por la aplicación del **procedimiento opcional del RISR se retiene 870.05**, por lo que sin duda en este caso la mejor opción es aplicar el procedimiento de del Reglamento de la ley, sin embargo, esto no es una constante en otros supuestos es más conveniente la mecánica de la ley.

Ahora supongamos que conocemos y sabemos las cantidades a recibir por el trabajador ya para cerrar el año y estar en condiciones de determinar el saldo a cargo o favor del trabajador.

	SALARIO ENERO DICIEMBRE	144,000.00
(+)	AGUINALDO	6,000.00
	SUMA AGUINALDO Y SUELDOS	150,000.00
(-)	EXENCION AGUINALDO	1,428.00
	SUMA PERCEPCIONES GRAVADAS	148,572.00
	ISR APLICACIÓN DE TARIFAS ANUALES	17,027.93
(-)	ISR RETENIDO SUELDO ENE-DIC	16,157.40
(=)	ISR POR DIFERENCIA DE AGUINALDO	870.53

Para el calculo anual empleamos la tarifa acumulada de diciembre 2007, que sin duda será muy similar a la anual que nos estarán publicando en breve.

MOSTREMOS UNA TABLA COMPARATIVA DE LOS RESULTADOS DE RETENCION POR EL AGUINALDO:

RETENCIONES DE AGUINALDO COMPARATIVO	
PROCEDIMIENTO DE LEY	1,143.40
PROCEDIMIENTO 142 RISR	870.05
PROCEDIMIENTO CALCULO ANUAL	870.53

En este ejemplo práctico es altamente recomendable aplicar el procedimiento del Reglamento de ley ya que estar aplicando el de Ley se ocasionaría una retención en exceso c, recomiendo hagan los análisis correspondientes con sus diversas cifras, sin embargo, si estamos en posibilidad de realizar el cálculo anual, es mejor que se realice a fin de ajustar contra el aguinaldo si hubiere saldo a cargo.

Por último les recuerdo que esta mecánica del 142 de RISR es aplicable también a las siguientes prestaciones, como lo es la Participación de los Trabajadores en la Utilidades de las Empresas, primas dominicales y primas vacacionales, todo ello con el fin de impactar lo menos posible los salarios de los trabajadores, ya que hemos detectado que muchas empresas simplemente acumulan al ingreso mensual, estas prestaciones y aplican tablas mensuales,

www.anafinet.org.mx

ocasionando retenciones altas que al fin de año se tendrán que ajustar.

Y bien señores váyanse preparando para lo que será el aumento del ISR en 2008 derivado de la nueva tarifa del 113 ISR, que integra una proporción del 86%, y que sin duda impactara a los regimenes que gozaban de la proporción total.

Prevean el menor otorgamiento de subsidio para el empleo derivado de este ajuste a la tarifa o bien el aumento del ISR en las primeras nóminas de 2008, si no desean tener algún conflicto laboral con el personal de las empresas que manejen.

Cualquier duda o comentario quedo a sus órdenes, como siempre, deseándole lo mejor en las fechas venideras, y sobre todo salud y más éxitos en el 2008, mis mejores deseos.

ANAFINET A.C. INTREGANDO LA CULTURA FISCAL EN MEXICO

WWW.ANAFINET.ORG.MX