



www.anafinet.org.mx



C.P. y M.F. Edgar Ulises Hernández Campos

Egresado de la Universidad De La Salle Bajío, A.C. (Licenciatura y Maestría en Fiscal)

Director General de Hernández Campos y Asociados, S.C.

Socio de Chamlaty, Pérez y Asociados, S.C.,

Socio Activo del Colegio de Contadores Públicos de León, A.C.

Miembro de la Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de León, A.C.

Miembro del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Catedrático del área fiscal en la Universidad de la Salle Bajío, A.C. en la Licenciatura en Contaduría Pública y Maestría en Fiscal

Catedrático de "Seminario de Impuestos" en la Universidad Iberoamericana Campus León

Expositor de Conferencias a nivel nacional en 26 Estados del País de temas contables y fiscales en Universidades, Foros, Colegios de Empresarios y de Contadores

Expositor ante el Servicio de Administración Tributaria

Articulista de: PaF, Nuevo Consultorio Fiscal, Fiscalistas, Agenda Contable, Offix Fiscal y CpWare

Síndico del Contribuyente ante el SAT (De 2002 a 2007)

Representante de la Asociación Nacional de Fiscalistas.net, A.C. en el Estado de Guanajuato

Coordinador de la comisión fiscal de la Asociación Nacional de Fiscalistas.net, A.C.

Miembro de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A.C. Delegación Guanajuato (ANEFAC)

e-mail: edgar_ulises@hotmail.com

e-mail: euherandez@chamlatyperez.com

La Participación de los Trabajadores en las Utilidades a cargo de las Personas Físicas (2007) Incluye efectos en el IETU.

Base Constitucional.

Nuestra Ley Fundamental, establece en la fracción IX del apartado A del artículo 123, un derecho de los trabajadores a participar de las Utilidades de las Empresas, partiendo del supuesto que la empresa generan utilidades y que por consecuencia es justo que los trabajadores participen de las mismas. Para tal efecto, nuestra Constitución, establece las siguientes bases en lo que a la Participación de los Trabajadores (PTU) en las Utilidades se refiere:

- a) Una Comisión Nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patronos y del gobierno, fijará el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores. **(10% sobre la base repartible).**
- b) La Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional. Tomará asimismo en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesidad de reinversión de capitales.

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

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

e) Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta **(En este caso, como nuestro análisis parte de la obligación de repartir PTU a cargo de los patrones Personas Físicas tendremos que revisar en cada Régimen de Personas Físicas aplicable, cual será la base del ISR que será la base repartible de PTU)**. Los trabajadores podrán formular, ante la oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley.

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

La Ley Federal del Trabajo y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Como hemos señalado con antelación, la Constitución establece en primer orden que los trabajadores tienen derecho a participar de las utilidades de las empresas. Para su cálculo, regulación y bases de reparto, debemos de remitirnos a lo que dispone en lo conducente la Ley Federal del Trabajo. (LFT)

¿Quiénes tienen derecho a la PTU?

Los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas. **(Artículo 117 de la LFT)**.

¿Qué se considera como base de reparto tratándose de la PTU?

Para los efectos de la Ley Federal del Trabajo, se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta. **(Art. 120 de la LFT)**.

¿Tienen obligación los patrones de entregar a los trabajadores una copia de la Declaración del Impuesto sobre la Renta, para que cuenten con la información de dónde emana la PTU?

La respuesta es SI. El patrón, dentro de un término de diez días contados a partir de la fecha de la presentación de su declaración anual, entregará a los trabajadores copia de la misma. Los anexos que de conformidad con las disposiciones fiscales debe presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quedarán a disposición de los trabajadores durante el término de treinta días en las oficinas de la empresa y en la propia Secretaría.

Los trabajadores no podrán poner en conocimiento de terceras personas los datos contenidos en la declaración y en sus anexos. **(Es importante remarcar que en la práctica es muy difícil observar que los patrones cumplan con esta disposición, en virtud de que a ningún patrón le es muy agradable saber que la información fiscal de su empresa pudiera estar en boca de todos).**

¿Cuándo deberá de entregarse la PTU a los trabajadores?

El reparto de utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual, aun cuando esté en trámite objeción de los trabajadores.

Tratándose de Patrones, Personas Morales, el plazo concluye el día 31 de Mayo, toda vez que en términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, la declaración anual de dicho impuesto deberá de presentarse dentro de los tres primeros meses del ejercicio siguiente al que se declara.

Si hablamos de Patrones, Personas Físicas, el plazo fenece el día 30 de Junio. (Art. 122 de la LFT).

¿Qué conceptos se toman en cuenta para el reparto de la PTU?

La utilidad repartible se dividirá en dos partes iguales: la primera se repartirá por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año, independientemente del monto de los salarios. La segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados por el trabajo prestado durante el año.

¿Qué Patrones están exceptuados de repartir PTU?

I. Las empresas de nueva creación, durante el primer año de funcionamiento.

II. Las empresas de nueva creación, dedicadas a la elaboración de un producto nuevo, durante los dos primeros años de funcionamiento. La determinación de la novedad del producto se ajustará a lo que dispongan las leyes para fomento de industrias nuevas.

III. Las empresas de industria extractiva, de nueva creación, durante el período de exploración.

IV. Las instituciones de asistencia privada, reconocidas por las leyes, que con bienes de propiedad particular ejecuten actos con fines humanitarios de asistencia, sin propósitos de lucro y sin designar individualmente a los beneficiarios.

V. El Instituto Mexicano del Seguro Social y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia.

VI. Las empresas que tengan un capital menor del que fije la Secretaría del Trabajo y Previsión Social por ramas de la industria, previa consulta con la Secretaría de Industria y Comercio. La resolución podrá revisarse total o parcialmente, cuando existan circunstancias económicas importantes que lo justifiquen.

¿Cuáles son las reglas generales a considerar en el reparto de la PTU?

I. Los directores, administradores y gerentes generales de las empresas no participarán en las utilidades.

II. Los demás trabajadores de confianza participarán en las utilidades de las empresas, pero si el salario que perciben es mayor del que corresponda al trabajador sindicalizado de más alto salario dentro de la empresa, o a falta de esté al trabajador de planta con la misma característica, se considerará este salario aumentado en un veinte por ciento, como salario máximo.

III. El monto de la participación de los trabajadores al servicio de personas cuyos ingresos deriven exclusivamente de su trabajo, y el de los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, no podrá exceder de un mes de salario.

IV. Las madres trabajadoras, durante los períodos pre y postnatales, y los trabajadores víctimas de un riesgo de trabajo durante el período de incapacidad temporal, serán considerados como trabajadores en servicio activo.

V. En la industria de la construcción, después de determinar qué trabajadores tienen derecho a participar en el reparto, la Comisión a que se refiere el artículo 125 de la LFT, adoptará las medidas que juzgue conveniente para su citación.

VI. Los trabajadores domésticos no participarán en el reparto de utilidades.

VII. Los trabajadores eventuales tendrán derecho a participar en las utilidades de la empresa cuando hayan trabajado sesenta días durante el año, por lo menos.

¿Cómo afecta al Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) la PTU que se paga a los trabajadores?

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), la PTU que se paga a los trabajadores no es considerada una deducción autorizada para los fines del citado impuesto, sin embargo, no obstante que no se deducible el pago de dicha prestación laboral, de conformidad con el artículo 8 penúltimo párrafo de la Ley de referencia, encontramos que:

“Artículo 8.-

...

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. (*) El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo.

...”

(El texto resaltado es nuestro)

Nota: No debemos olvidar que de conformidad con el artículo cuarto transitorio de la LIETU, el factor aplicable para el ejercicio de 2008 sería de 0.165.

Del texto del numeral antes citado, desprendemos que, los contribuyentes que hagan pagos de sueldos, salarios y demás prestaciones que sean considerados ingresos de los comprendidos en el capítulo I del Título IV de la LISR, es decir, el capítulo que regula los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, gozarán de un crédito fiscal que será acreditable contra el IETU del período que corresponda.

Ahora bien, recordemos que la PTU es un ingreso de los trabajadores que será gravado como un sueldo o salario, ya que el primer párrafo del artículo 110 de la LISR textualmente así lo dispone:

“Artículo 110.- 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:

(El texto resaltado es nuestro)

Como podemos apreciar, no obstante que la PTU **no es deducible** para el IETU, se tendrá derecho al crédito fiscal por sueldos y salarios, situación que de alguna manera, pretende subsanar la no deducción en el IETU de dicha erogación laboral.

No debemos omitir que el artículo 8 de la LIETU, es muy claro en precisar, que sólo se tendrá derecho al crédito fiscal por sueldos y salarios, por los pagos que sean ingresos gravados de los trabajadores para los fines del ISR, lo que nos lleva a concluir que, sólo la parte que resulta gravada de la PTU es la que será sujeta al crédito fiscal en cuestión, toda vez que no debemos de olvidar que de acuerdo a la fracción XI del artículo 109 de la LISR, la PTU que reciben los trabajadores, tiene una exención de 15 salarios mínimos de la zona geográfica del trabajador, por lo que, esa cantidad exenta **no es considerada dentro del crédito fiscal.**

Para mejor comprensión de lo anterior, veamos el siguiente caso práctico:

El Ing. Jorge Rocha Saldaña nos pide determinar el crédito fiscal que se tiene derecho a aplicar por el pago de PTU a un trabajador. El monto de la PTU que recibe ese trabajador es de \$ 5,000.00

Solución:

	<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>
	PTU que recibe el trabajador	5,000.00
(-)	Exención por PTU (Art. 109-XI LISR)	<u>742.50</u>
(=)	PTU gravada en el ISR	4,257.50
(x)	Factor (Art. 8 penúltimo párrafo de la LIETU)	<u>0.165</u>
(=)	Crédito Fiscal por PTU	<u><u>702.49</u></u>

Como comentario adicional a este punto, debemos de señalar que en el caso específico del IETU, en algunas circunstancias, algunas partidas no son deducibles, no obstante que se tiene derecho a un crédito fiscal, pero viene la pregunta obligada, **¿Por qué en lugar de hacer un concepto deducible, se establece un crédito fiscal?**

La respuesta es muy simple, si consideramos que una partida se considera deducible cuando dicho importe es restado de los ingresos acumulables o gravables en las circunstancias. En el caso específico del IETU, los créditos fiscales, son importes que la LIETU permite restar no de los ingresos gravados, si no del monto del IETU que se determina. El motivo principal, a juicio de su Servidor es que, si se hubieran considerado los conceptos que originan créditos fiscales en el IETU como partidas deducibles, los contribuyentes podrían planear el obtener una “pérdida” en IETU, no obstante que el IETU no reconoce pérdidas, si no créditos de

exceso de deducciones sobre ingresos al amparo del artículo 11 de la Ley relativa, sin embargo, en el caso concreto de los créditos fiscales del IETU, tales como el de inventarios, inversiones de activos fijos, sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social, etc., si dichos créditos fiscales no son “utilizados” en el ejercicio en el que se originen, se pierde el derecho a acreditarlos en los ejercicios posteriores, con excepción del ya citado crédito fiscal general descrito en el artículo 11 de la LIETU.

Cálculo de la Base a Repartir de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas. Ley del Impuesto sobre la Renta. Personas Físicas obligadas a repartir PTU.

Nota del autor: Las referencias legales que se refieran a la LISR, son las que estuvieron vigentes en el ejercicio de 2007, en virtud de que de dicho ejercicio proviene la PTU a repartir en el ejercicio de 2008. (Se hace esta precisión para evitar confusiones, no obstante que en lo que respecta a este tema de la PTU no hubo cambios para este ejercicio de 2008)

La Constitución de la República, además de la LFT, establecen que para determinar la base gravable a repartir, tratándose de la PTU, se deberá atender a lo que establece al respecto la LISR. En ese orden de ideas, el mecanismo para calcular la cantidad a repartir a los trabajadores tratándose de la PTU a cargo de las personas físicas la determinaremos de acuerdo a las diversas reglas legales que se establecen en los diferentes capítulos del Título IV de la LISR.

Reparto de PTU a cargo de Personas Físicas con Actividades Empresariales o Prestación de Servicios Profesionales. (Capítulo II del Título IV de la LISR).

El artículo 132 de la LISR, dispone que para los efectos de determinar la base de reparto de la PTU, las personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Empresariales y/o Presten Servicios Profesionales deberán de considerar como base de reparto, la base que del ISR anual les resulte en el ejercicio en el que deban de cumplir con dicha obligación. En efecto, el texto del primer párrafo del artículo en comento señala que:

“Artículo 132. Para los efectos de las Secciones I y II de este Capítulo, para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de los artículos 120 y 127 fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de conformidad con el artículo 130 de esta Ley.

...”

(El texto resaltado y subrayado es nuestro).

Nota: Se debe de precisar que esta disposición también le resultará aplicable a las personas físicas contribuyentes del Régimen Intermedio, toda vez que en nuestra opinión, el Régimen Intermedio, es el mismo Régimen General, pero con ciertas facilidades, que les permite cumplir de manera, en teoría menos gravosa, con sus obligaciones en materia del ISR. Lo anterior es así, de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 134 de la LISR.

Las personas físicas con Actividades Empresariales o Prestación de Servicios Profesionales, incluyendo a los contribuyentes del Régimen Intermedio, deberán de determinar en primer término la utilidad fiscal del

ejercicio de acuerdo a lo señalado por el artículo 130 de la LISR. Para estos efectos, el primer párrafo del numeral antes referido, precisa que para la determinación de la utilidad fiscal que servirá de base para el pago del ISR del ejercicio, y en consecuencia, base de reparto de la PTU, se calcula de la siguiente manera:

**“Artículo 130. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 177 de esta Ley. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas en esta Sección, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales determinadas conforme a este artículo, pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable.
...”**

(El texto resaltado y subrayado es nuestro).

Nota muy interesante: A pesar de que la PTU pagada por los patrones, se sigue considerando como una partida no deducible de acuerdo a la fracción XXV del artículo 32 de la LISR (Contenida en el Título II aplicable a Personas Morales, y a Personas Físicas con Actividades Empresariales), a partir del año 2005, se reformó el artículo 130 de la LISR para señalar que, a la utilidad del ejercicio se le restará la PTU pagada en el ejercicio, inclusive en los pagos provisionales del ISR durante el ejercicio. De hecho, esta reforma que entró en vigor en el ejercicio fiscal de 2005, será aplicable de manera práctica a partir del ejercicio de 2006 y siguientes, ya que, hasta este año 2006, será pagada la PTU de 2007, sin embargo, tenemos un problema práctico en su aplicación, ya que, como se explicó al inicio de este artículo, los patrones personas físicas deben de repartir la PTU a sus trabajadores dentro de los 60 días siguientes a la presentación de la declaración anual del ISR, luego entonces, si de acuerdo al artículo 175 primer párrafo de la LISR, las personas físicas presentarán su declaración anual del ISR durante el mes de Abril del año siguiente al que declaran, y la PTU del ejercicio anterior se pagará a más tardar el 30 de Junio (Es decir, a los 60 días siguientes de la presentación de la declaración anual del ISR) quiere decir entonces, que, a partir del siguiente pago provisional dicha PTU podrá ser restada, y obviamente contra la utilidad fiscal del ejercicio que se determine.

De lo anterior, desprendemos la siguiente fórmula mediante la cual, calcularemos la base del ISR, que será la base de reparto de la PTU:

Concepto

Ingresos cobrados del ejercicio

(-) Deducciones autorizadas pagadas

(=) Utilidad Fiscal base del ISR (Base de reparto de la PTU)

Veamos algunos casos prácticos.

Caso 1. Persona Física con actividades empresariales exclusivamente. (Igual procedimiento habrá de seguirse si la persona física tributa en el Régimen Intermedio)

El Sr. Pedro el Malo, es una persona física que se dedica a la compra y venta de ropa para dama. Durante el ejercicio de 2007, realizó las siguientes operaciones y nos pide determinar la base de reparto de PTU y la PTU que habrá de entregar a los trabajadores por el ejercicio de 2007:

Concepto	Importes
Ventas Netas	4,500,000.00
Intereses a Favor	225,000.00
Utilidad Fiscal en venta de activos	145,000.00
Otros ingresos gravados	100,000.00
Compras netas	2,250,000.00
Gastos de operación deducibles	1,400,000.00
Deducciones de inversión	540,000.00

Nota: Se considera que los ingresos en su totalidad fueron cobrados durante el ejercicio, y que las deducciones (Excepto las deducciones de inversión), fueron pagadas en su totalidad durante el mismo.

Solución:

Concepto	Parcial	Importes
Ingresos Acumulables:		
Ventas Netas	4,500,000.00	
Intereses a Favor	225,000.00	
Utilidad Fiscal en venta de activos	145,000.00	
Otros ingresos gravados	100,000.00	4,970,000.00
(-) Deducciones Autorizadas:		
Compras netas	2,250,000.00	
Gastos de operación deducibles	1,400,000.00	
Deducciones de inversión	540,000.00	4,190,000.00
(=) Utilidad Fiscal del ejercicio (Base de reparto de la PTU)		780,000.00
(x) % de reparto de la PTU		10%
(=) PTU determinada en el ejercicio de 2007		78,000.00
(+) PTU no repartida en el ejercicio inmediato anterior (2006)		0.00
(=) Total de PTU a distribuir correspondiente al ejercicio 2007		78,000.00

Caso 2. Persona Física que obtiene ingresos por prestación de servicios profesionales exclusivamente.

El Lic. Pepe El Santo presta los servicios de consultoría y asistencia jurídica. Durante el ejercicio de 2007 registró las siguientes operaciones y nos pide determinar la base de reparto de PTU y la PTU que habrá de entregar a los trabajadores por el ejercicio de 2007:

Concepto	Importes
Ingresos por asesoría de personas físicas	800,000.00
Ingresos por asesoría de personas morales	456,000.00
Intereses devengados a favor	100,000.00
Otros ingresos gravados	50,000.00
Renta de oficina	60,000.00
Luz	80,000.00
Agua	25,000.00
Teléfono	30,000.00
Capacitación	15,000.00
Sueldos y Salarios	250,000.00
Cuotas del IMSS, SAR e Infonavit	62,500.00
Matto. Del Equipo de Cómputo	38,500.00
Otros deducciones autorizadas	10,000.00

Solución:

Concepto	Parcial	Importes
Ingresos Acumulables:		
Ingresos por asesoría de personas físicas	800,000.00	
Ingresos por asesoría de personas morales	456,000.00	
Intereses devengados a favor	100,000.00	
Otros ingresos gravados	50,000.00	1,406,000.00
(-) Deducciones Autorizadas:		
Renta de oficina	60,000.00	
Luz	80,000.00	

Agua	25,000.00	
Teléfono	30,000.00	
Capacitación	15,000.00	
Sueldos y Salarios	250,000.00	
Cuotas del IMSS, SAR e Infonavit	62,500.00	
Matto. Del Equipo de Cómputo	38,500.00	
Otras deducciones autorizadas	10,000.00	571,000.00
(=) Utilidad Fiscal del ejercicio (Base de reparto de la PTU)		<u>835,000.00</u>
(x) % de reparto de la PTU		10%
(=) PTU determinada en el ejercicio de 2007		<u>83,500.00</u>
(+) PTU no repartida en el ejercicio inmediato anterior (2006)		-
(=) Total de PTU a distribuir		<u>83,500.00</u>

Caso 3. Persona Física que obtiene ingresos por actividades empresariales y la prestación de servicios profesionales.

Cuando una persona física obtiene ingresos por actividades empresariales y la prestación de servicios profesionales, habrá de calcular la PTU en la proporción que representen los ingresos por cada actividad en relación al total de ingresos del ejercicio. **(Artículos 131 y 132 de la LISR)**

Inocente Legal, es una persona física que obtiene ingresos por actividades empresariales y por la prestación de servicios profesionales. Nos pide determinar la PTU a repartir considerando los siguientes datos:

Concepto	Parcial	Importes
Ingresos del ejercicio:		
Actividades Empresariales	965,200.00	
Prestación de Servicios Profesionales	560,000.00	1,525,200.00
(-) Deducciones Autorizadas:		
Por realización de actividades empresariales	579,120.00	
Por la prestación de servicios profesionales	224,000.00	803,120.00
(=) Utilidad Fiscal del ejercicio		<u>722,080.00</u>

Partiendo de que por ambas actividades (Empresariales y Servicios Profesionales) se obtiene una utilidad fiscal del ejercicio en cantidad de \$ 722,080.00, lo que debemos de hacer ahora es determinar en que porcentaje corresponde a cada una de dichas actividades. Para estos efectos, debemos de calcular una

proporción por cada ingreso respecto del total de ingresos del ejercicio. Para lo anterior, planteamos la siguiente fórmula:

Concepto
Ingresos por actividad
(/) Total de Ingresos del Ejercicio
(=) Proporción
(x) Cien
(=) Proporción expresada en porciento

Con la fórmula anterior, calcularemos la proporción que representan cada uno de los ingresos por actividad en relación al total de ingresos del ejercicio:

Actividades Empresariales:

Concepto	Actividad Empresarial
Ingresos por actividad	965,200.00
(/) Total de Ingresos del Ejercicio	1,525,200.00
(=) Proporción	0.6328
(x) Cien porciento	100.00
(=) Proporción expresada en porciento	63.28%

Prestación de Servicios Profesionales:

Concepto	Servicios Profesionales
Ingresos por actividad	560,000.00
(/) Total de Ingresos del Ejercicio	1,525,200.00
(=) Proporción	0.3672
(x) Cien porciento	100.00
(=) Proporción expresada en porciento	36.72%

Ahora bien, si la utilidad fiscal por ambas actividades fue de \$ 722,080.00, por cada actividad, la PTU a repartir sería:

Concepto	Actividad	Servicios
	Empresarial	Profesionales
Utilidad Fiscal del Ejercicio	722,080.00	722,080.00
(x) Proporción según la actividad	63.28%	36.72%
(=) Base de reparto de PTU por actividad	456,932.22	265,122.48
(x) % de reparto de la PTU	10.00%	10.00%
(=) PTU determinada en el ejercicio de 2006	45,693.22	26,512.25
PTU no repartida en el ejercicio inmediato anterior	-	-
(=) Total de PTU a distribuir	45,693.22	26,512.25

Si sumamos ambos resultados, la PTU global que se reparte es de:

Concepto	Importes
PTU por actividades empresariales	45,693.22
(+) PTU por prestación de servicios profesionales	26,512.25
(=) Total de PTU a repartir	72,205.47

Considerando que la utilidad fiscal base de reparto fue de \$ 722,080.00, la PTU global sería:

Concepto	Importes
Utilidad Fiscal del Ejercicio por ambas actividades	722,080.00
(x) % de reparto de la PTU	10.00%
(=) PTU determinada en el ejercicio de 2007	72,208.00

Nota: Las diferencia de \$ 2.53 se origina por redondeo de decimales, sin que en nuestra opinión sea relevante en la determinación del resultado.

Caso 4. Reparto de PTU de Pequeños Contribuyentes (Repecos).

Antes de plantear la manera de repartir la PTU a cargo de los Repecos, debemos afirmar que, el reparto de dicha obligación, en nuestra opinión es a todas luces contrario a nuestra Constitución. Lo anterior es así, ya que de la redacción del último párrafo del artículo 138 de la LISR, podemos desprender lo siguiente:

“Artículo 138.-

...

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, será la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 7.35 el impuesto sobre la renta que resulte a cargo del contribuyente.”

(El texto resaltado y subrayado es nuestro)

Comentarios:

- a) Como podemos apreciar, si el tema en estudio es el reparto de la PTU, la renta gravable será la que se determine de conformidad con la LISR.
- b) La renta gravable la debemos de entender como la cantidad que se obtiene como consecuencia de la acumulación de los ingresos menos la disminución de las deducciones autorizadas que la propia LISR establece, lo anterior a lo que señala en lo conducente la Constitución de la República.
- c) En efecto, no nos pasa por alto que el Régimen de Pequeños Contribuyentes, es un Régimen Fiscal que carece de deducciones
- d) Ahora bien, el numeral antes citado dispone que para determinar la renta gravable para los efectos de repartir la PTU en este Régimen Fiscal, se multiplicará el ISR ANUAL que resulte a cargo del contribuyente por el factor de 7.35.
- e) Del punto anterior, podemos señalar los siguientes puntos (Lagunas legales) que no tienen respuesta, situación que dejará al buen entender de cada contribuyente el procedimiento para la determinación de la base de reparto de la PTU y en consecuencia el monto de la PTU a repartir, que independientemente del impacto fiscal, también repercutirá sin duda alguna en el monto de la PTU a distribuir.
 1. Se señala que la base de reparto será la que resulte de multiplicar el ISR a cargo del contribuyente por el factor de 7.35 **¿De verdad reparten utilidades estos contribuyentes o estarán repartiendo el ISR?** La respuesta se la dejo a Usted amable lector.
 2. Se establece que la base de reparto se origina del ISR a cargo del contribuyente, lo cual ya nos origina un problema ya que, **¿De cuál ISR se parte para efectuar el cálculo?, ¿Será el ISR anual?, ¿Pudiera considerarse que será la suma del ISR pagado por el contribuyente en el ejercicio?** Recordando que estos contribuyentes no tienen obligación de presentar declaración anual y en consecuencia, no hay obligación de efectuar tal cálculo anual. Las respuestas se las dejo a Usted amable lector.
 3. Si se recuerda, la base de reparto de la PTU desde el punto de vista Constitucional, es la base gravable para efectos del ISR, por lo que, en nuestra opinión, lo que se está haciendo en realidad es repartirles a los trabajadores el ISR generado por estos contribuyentes, lo cual definitivamente debe de

considerarse como total, lisa y llanamente Inconstitucional. Tal circunstancia tendría que hacerse valer en un juicio de amparo para que se deje de aplicar esta disposición.

En nuestra opinión, lo que debe de proceder si se tiene la obligación de cumplir con el reparto de utilidades en tratándose de los Repecos, sería en todo caso, calcular un ISR anual de acuerdo con lo que señala el primer párrafo del artículo 138 de la LISR y de esa manera determinar el ISR anual del contribuyente (1). Se aclara que su Servidor, está consciente de que, tal y como se plantea, puede ser una solución, sin embargo no nos es ajeno que, como esta pueden darse varias interpretaciones o posturas, que en nuestra opinión pudieran ser válidas. Lo anterior es así en virtud de la falta de claridad de la disposición contenida en el artículo 138 de la LISR. El procedimiento que aquí se expone corresponde básicamente al criterio del autor, así que, se deberá de valorar en las circunstancias si se opta por aplicar éste procedimiento, o cualquier otro que sea válido atendiendo a que se pretende cumplir con dicha obligación.

Adicionalmente debemos precisar que al día de hoy, la gran mayoría de las Entidades Federativas han suscrito convenio de colaboración administrativa con la Federación para administrar la recaudación de los impuestos federales o estatales de estos contribuyentes, razón por la cual, en nuestra opinión, para los efectos de cumplir con esta obligación patronal, en todo caso, habrá de acercarse el contribuyente con los módulos de Asistencia al Contribuyente de las Secretarías de Finanzas del Estado al que correspondan para los efectos de que bajo las normas de la legislación estatal, indiquen dichas Autoridades Fiscales como proceder para el cumplimiento cabal y oportuno de esta obligación Constitucional.

Caso 5. Reparto de PTU de una persona física que obtiene ingresos por arrendamiento de inmuebles.

El capítulo III del Título IV de la LISR, no prevé el cálculo de una base de reparto para las personas físicas que obtengan ingresos por el otorgamiento de bienes en arrendamiento, pero, si tuvieran trabajadores a su cargo, sin lugar a dudas, deberán de entregar PTU, recordando que, en este caso en particular, la PTU que se reparta a los trabajadores no excederá de un mes de salario. Lo anterior, de conformidad con lo señalado por la fracción III del artículo 127 de la LFT. Para los efectos de determinar la base de reparto de la PTU y atendiendo a lo dispuesto por la Carta Magna, tomaremos como base de reparto, la base del ISR anual, misma que se determina como sigue:

Concepto

Ingresos por arrendamiento

(-) Deducciones autorizadas ó (1)

Deducción opcional (35% de los ingresos) más

(-) impuesto predial

(=) Base de reparto de la PTU

(x) Porcentaje de PTU

(=) PTU a repartir en el ejercicio de 2007

- (1) Recuérdese que de acuerdo al artículo 142 de la LISR, estos contribuyentes pueden elegir por ejercer deducciones autorizadas recabando de sus proveedores de bienes o servicios los comprobantes que amparen la deducción o en su caso, aplicar la deducción opcional del 35% de los ingresos más el impuesto predial. Obviamente se escogerá la opción que nos produzca una base de reparto menor, ya que de igual manera, se determinaría una base de ISR menor, conllevando a pagar menos ISR en el ejercicio.

La Sra. Chula de Bonita, es una persona física que obtiene ingresos por arrendamiento de inmuebles. En el ejercicio de 2007, nos presenta la siguiente información, y nos pide determinar la base de reparto de la PTU. Sólo tiene un trabajador que es quien se encarga de la elaboración de los recibos de arrendamiento y del cobro de las rentas. El sueldo mensual ordinario que percibe el empleado de la Sra. Es en cantidad de \$ 4,000.00.

Concepto	Importes
Ingresos anuales por arrendamiento	1,800,000.00

Nota: Se ejerció la deducción opcional.

Nota: El impuesto predial pagado es en cantidad de: 20,000.00

Solución:

Concepto	Importes
Ingresos anuales por arrendamiento	1,800,000.00
(-) Deducción opcional (35% de los ingresos)	630,000.00
(-) Impuesto predial pagado	20,000.00
(=) Base de reparto de la PTU	1,150,000.00
(x) % de reparto de la PTU	10.00%
(=) PTU a repartir 2006	115,000.00

Como se aprecia, en teoría el contribuyente debería de entregar \$ 115,000.00 por concepto de PTU a su trabajador, sin embargo, como se precisó en líneas anteriores, el trabajador tendría derecho a percibir por concepto de PTU una cantidad **que no será mayor** del sueldo mensual ordinario que percibe, luego entonces, sólo tendría derecho a recibir hasta \$ 4,000.00 por concepto de PTU.

Caso práctico integral.

En las líneas anteriores detallamos paso a paso la determinación de la PTU que se tendría que repartir en cada uno de los regímenes fiscales. A continuación se presenta un caso práctico mediante el cual, ahora analizaremos que cantidad se le tendría que entregar al trabajador por concepto de la PTU partiendo de la base de reparto que se determine en el régimen fiscal que se aplicable.

Reparto individual de la PTU a los trabajadores de una Persona

Física que obtiene ingresos por servicios profesionales:

Importe la de la PTU a repartir por el ejercicio de 2007: 1,275,325

Datos de los trabajadores para el reparto de la PTU

Lic. Pedro El Malo

Datos de los trabajadores relativos al ejercicio de 2007

Puesto del empleado	Salarios Anuales Devengados	Días Trabajados en el año
Secretaria	258,000.00	365
Auxiliar Contable	65,200.00	280
Ayudante 1	74,100.00	355
Ayudante 2	56,000.00	360
Ayudante 3	86,300.00	310
Cobrador	56,300.00	360
Afanadora	36,000.00	320
Velador	38,900.00	360
Pasante de Abogado 1	25,600.00	350
Pasante de Abogado 2	75,410.00	360
Totales	771,810.00	3,420.00

Debemos de contar con la información del monto total de los salarios devengados por cada uno de los trabajadores con derecho a la PTU, así como el total de los días laborados por cada uno de ellos durante el

ejercicio respectivo, ya que como se precisó en líneas anteriores, la PTU se reparte en proporción a los salarios devengados durante el año, y los días trabajados durante el mismo.

Una vez que tengamos los salarios devengados durante el ejercicio, así como los días laborados, procedemos a calcular los factores que nos servirán de base para repartir la PTU

Para calcular el Factor correspondiente a los salarios devengados, debemos de dividir entre dos el importe de la PTU, y en nuestro ejemplo, es en cantidad de \$ 637,662 Una vez que tenemos el importe anterior, procedemos al cálculo del factor, que se determina dividiendo, el 50% de la PTU a repartir, entre la suma de los salarios devengados por todos los trabajadores durante el año de reparto:

Factor Salarios: 50% de la PTU a repartir

Factor Salarios: 637,662
771,810

Factor Salarios: **0.8261**

Ahora bien, a continuación calcularemos el Factor de los Días Laborados durante el Ejercicio a repartir la PTU, y se determina dividiendo el 50% de la PTU a repartir entre la suma de los días laborados por todos los trabajadores con derecho a PTU durante el ejercicio:

50% de la PTU a repartir

Factor Días: Suma de los días laborados por todos los trabajadores durante todo el año

Factor Días: 637,662
3,420

Factor Días: 186.4509

A continuación, se muestra una cédula mediante la cual, se reparte la PTU por cada uno de los trabajadores de acuerdo a la información señalada con antelación:

	A	B	C	D	E	F	G
	A por C			B por E		D más F	
Puesto del empleado	Salarios Anuales Devengados	Días Trabajados en el año	Factor por Salarios	PTU por Salarios	Factor de Días	PTU por Días	Total a repartir De PTU 2007
Secretaria	258,000	365	0.8261	213,134	186.4509	68,055	281,188
Auxiliar Contable	65,200	280	0.8261	53,862	186.4509	52,206	106,068
Ayudante 1	74,100	355	0.8261	61,214	186.4509	66,190	127,404
Ayudante 2	56,000	360	0.8261	46,262	186.4509	67,122	113,384
Ayudante 3	86,300	310	0.8261	71,292	186.4509	57,800	129,092
Cobrador	56,300	360	0.8261	46,509	186.4509	67,122	113,632
Afanadora	36,000	320	0.8261	29,740	186.4509	59,664	89,404
Velador	38,900	360	0.8261	32,135	186.4509	67,122	99,258
Pasante de Abogado 1	25,600	350	0.8261	21,148	186.4509	65,258	86,406
Pasante de Abogado 2	75,410	360	0.8261	62,296	186.4509	67,122	129,419
Totales	771,810	3,420		637,592		637,662	1,275,254

Nota muy importante: Las variaciones en centavos que se presentan, se encuentran ajustadas en virtud de que al calcular los importes con los factores determinados, se presentan "pequeñas" diferencias en las cantidades. En caso de que se desee que el cálculo resulte más exacto, se sugiere que se utilicen todos los decimales en los factores calculados.

No debo de omitir que en términos de lo dispuesto por el artículo 110 de la LISR la PTU, constituye un ingreso acumulable para las personas físicas y que por consecuencia generan el pago de dicho impuesto, por lo que se debe tener cuidado de manejarlo de forma correcto en la nómina del período en que se pague, para que no se incurra en ninguna omisión en el cálculo del Impuesto de los Trabajadores.

Recordemos que en términos de la fracción I del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, los patrones (Retenedores) son responsables solidarios de las contribuciones de sus empleados.

Palabras Finales: "Quiénes utilizan el fuego para apoyar sus ataques son inteligentes; aquéllos que utilizan las inundaciones son poderosos" (El arte de la guerra. Sun Tzu)