

IMPACTO ECONÓMICO Y PROCESO DE VALIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARTICIPABLE EN EL ESTADO DE GUANAJUATO

ADOLFO CÁRDENAS LANDEROS¹

Sumario

1. Introducción. 2. Ratio Legis del ISR Participable y su marco jurídico. 3. Antecedentes al programa del ISR Participable. 4. Cuantificación de los ingresos previstos por concepto de ISR Participable. 5. Validación del ISR Participable y sus principales inconsistencias. 6. Funciones del área de recuperación del ISR Participable. 7. Propuesta de Estímulo del ISR Participable a las personas físicas y personas morales que paguen sueldos y salarios asimilables. 7.1. Contenido de la reforma. 7.2. Mecánica de cálculo. 8. Conclusiones

Resumen

La presente investigación pretende dar una conceptualización del Impuesto sobre la Renta Participable dentro del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México, la forma en la cual se puede validar este impuesto, así como sus principales inconsistencias y problemáticas que impiden su aprovechamiento. De esta misma manera, se pretende evaluar el impacto económico que guarda dentro del presupuesto del Estado de Guanajuato en comparación con otras fuentes de ingreso. Asimismo, se incluyen

¹ Licenciado en Contaduría Pública por la Universidad de la Salle Bajío y Licenciado en Derecho por la misma institución. Correo: acardenaslanderos@gmail.com

propuestas para aumentar la recaudación a nivel estatal y municipal, incluso presentando una iniciativa que permita aplicar un estímulo del Impuesto sobre la Renta Participable que incentive a los patrones personas físicas y morales al correcto cumplimiento en cuanto a la obligación de timbrar los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet de nómina (en adelante CFDI), así como al cabal cumplimiento en cuanto a la declaración y entero del Impuesto sobre la Renta retenido a sus trabajadores.

Palabras clave: Impuesto Sobre la Renta Participable, Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, recaudación en el Estado de Guanajuato.

Abstract

The present investigation intends to give a conceptualization of the Participable Income Tax within the National Fiscal Coordination System in Mexico, the way in which this tax can be validated, as well as its main inconsistencies and problems that prevent its use. In the same way, it is intended to evaluate the economic impact that it holds within the budget of the State of Guanajuato in comparison with other sources of income. Proposals are also included to increase collection at State and Municipal level, including presenting an initiative that allows to apply a stimulus of the Participable Income Tax that encourages the physical and moral patterns to the correct compliance regarding the obligation to stamp the Vouchers Payroll Digital Prosecutors (CFDI), as well as full compliance regarding the declaration and full income tax withheld from its workers.

Keywords: Income tax, National Tax Coordination System in Mexico, Budget of Guanajuato Estate.

1. Introducción

Es un hecho notorio que, a partir del cambio en la administración pública federal ocurrida en México en el año 2018, el gobierno federal entrante ha establecido en el discurso y en la práctica diversas medidas de austeridad que han orillado a recortar el presupuesto para los entes públicos. Es con base a lo anterior, que resulta de suma importancia que los entes públicos, sobre todo los estatales y municipales, incrementen su recaudación y creen mecanismos de obtención de ingresos suficientes para soportar el gasto público, esto es así ya que tal y como lo menciona Ramón Castañeda Ortega (2019) en su artículo de la revista *Federalismo Hacendario*, en este contexto de incerti-

dumbre y falta de apoyo del gobierno federal, las entidades federativas y los municipios deben incrementar su recaudación de ingresos propios y aprovechar al máximo la obtención de participaciones federales.

Por tanto, el presente artículo hará un análisis del impacto económico del Impuesto Sobre la Renta Participable (en adelante ISR) en el estado de Guanajuato, lo anterior con el objeto de que ciudadanos y funcionarios públicos puedan entender el concepto de ISR Participable, su proceso de validación y de qué forma puede influir en el incremento de la recaudación estatal y municipal.

2. Ratio Legis del ISR Participable y su marco jurídico

Para comenzar con el desarrollo de nuestros temas, resulta necesario mencionar el concepto del ISR Participable y su fundamento legal, de conformidad con el artículo 3-B de la Ley de Coordinación Fiscal vigente:

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 [...]

Respecto al artículo anterior, debemos entender en un primer momento que la esencia del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF) consiste en que la Federación y las entidades federativas pueden firmar convenios de coordinación fiscal, por medio de los cuales los estados se comprometen a limitar sus potestades tributarias a favor de la Federación, a cambio de obtener una participación en los ingresos fiscales federales (Serna de la Garza, 2004).

En la actualidad todas las entidades federativas en México han signado este tipo de convenios, lo cual ha traído como consecuencia que los dos impuestos más importantes (el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado), sean establecidos y administrados por la Federación (a pesar de que ninguno de estos dos impuestos se hayan asignado de manera expresa al Congreso de la Unión en el artículo 73, fracción XXIX constitucional, artículo que establece la lista de impuestos que por competencia le corresponden a la Federación) (Serna de la Garza, 2004). Tal situación ha resultado en que la Federación controle alrededor del 80% de los ingresos fiscales totales gene-

rados en el país, lo cual es un indicador del grado de dependencia financiera de los estados y de los municipios con relación a la Federación. Dichas participaciones se articulan a través de una serie de reglas y fórmulas que integran el llamado “Sistema Nacional de Coordinación Fiscal” (Serna de la Garza, 2004).

Por tanto, podemos definir que los entes adheridos al SNCF serán los beneficiarios de este programa y, en consecuencia, las 32 entidades federativas que integran el SNCF son susceptibles de participar de los beneficios de la coordinación fiscal, siendo el ISR Participable uno de los rubros más importantes de esta coordinación.

Ahora bien, dentro de ese primer párrafo del artículo 3-B de la Ley de Coordinación Fiscal se menciona que se participará el 100% del ISR 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 (hoy alcaldías de la ciudad de México), así como de sus respectivos organismos autónomos y entidades paraestatales y paramunicipales, siempre que el salario sea efectivamente pagado por los entes con cargo a sus participaciones u otros ingresos locales.

Según la Ley Federal del Trabajo en su artículo 20: “Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen”, mientras, la definición de trabajador está contenida en el artículo 8 del mismo ordenamiento y que en su primer párrafo contempla: “Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado”. De tal manera, es pertinente mencionar lo dispuesto en la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del apartado B) del Artículo 123 Constitucional, ya que estamos hablando de los servidores públicos, la cual, en su artículo 3º menciona: “Trabajador es toda persona que preste un servicio físico, intelectual o de ambos géneros, en virtud de nombramiento expedido o por figurar en las listas de raya de los trabajadores temporales”.

En cuanto al aspecto fiscal, debemos recurrir a lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR):

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

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

Así, podemos afirmar que se participará el 100% del ISR enterado, relativo al salario del personal, no importando si sea de plaza, honorarios, temporal, interino o de cualquier índole. Para lo cual debemos identificar que de conformidad con los artículos 96 y 99 de la LISR, los entes que hagan pagos a los trabajadores (servidores públicos) deberán realizar una retención y entero mensual a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, en este caso el portal electrónico de pagos referenciados del Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT). Es decir, mes con mes, los entes deberán efectuar las retenciones por concepto de ISR a los ingresos que perciban los servidores públicos y enterarlo a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente, para que de esta manera pueda ser susceptible de ser participado.

Sin embargo, todavía nos falta analizar un elemento más del primer párrafo del artículo 3-B de la Ley de Coordinación Fiscal, relativa a que se podrá participar al 100% el ISR Retenido de Sueldos y Salarios debidamente pagado, siempre que el salario sea efectivamente pagado por los entes mencionados con cargo a sus participaciones u otros ingresos locales, como son: los recursos provenientes de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos a nivel local. Lo anterior es muy importante debido a que las entidades, municipios y sus órganos autónomos o entidades paraestatales tienen dentro de su haber, recursos provenientes de participaciones, ingresos locales, o incluso recursos federales, por tanto, si los salarios son pagados con recursos propios serán susceptibles de participación en un 100%, en tanto que los salarios pagados con recursos federales, el ISR de dicha retención efectuada no será objeto de participación alguna.

Sea conveniente también mencionar que el artículo 3-B de la Ley de Coordinación Fiscal entró en vigor el 1 de enero de 2015, esto de conformidad con el artículo noveno transitorio del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, publicado en el Diario Oficial de la Federación (en adelante DOF) el 9 de diciembre de 2013.

3. Antecedentes al programa del ISR Participable

Como antecedente directo al ISR Participable podemos encontrar el estímulo contenido en el “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos” publicado en el DOF el 5 de diciembre de 2008, el cual entre sus objetivos destaca: diseñar un programa para la regularización de adeudos que tengan con la Federación, las entidades federativas,

los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, por concepto de ISR a cargo de sus trabajadores. Dicho programa incluía, además, la regularización de los adeudos que tenga la Federación con los citados entes, para lo cual se debe considerar un finiquito de adeudo entre los tres niveles de gobierno referidos. Es por tanto un decreto que establecía lo siguiente:

Artículo Segundo.- Las entidades federativas y municipios que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo tercero de este Decreto gozarán de los beneficios fiscales siguientes:

I. Condonación del total de los adeudos, incluyendo sus accesorios, que tengan por la omisión total o parcial del entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, correspondientes a los ejercicios fiscales de 2005 y anteriores.

II. Un estímulo fiscal para los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, que se aplicará de manera mensual y se determinará para cada uno de los meses de dichos ejercicios aplicando el por ciento señalado en la siguiente tabla al excedente que resulte de comparar el promedio mensual del total del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores efectivamente enterado, correspondiente al ejercicio fiscal de 2007, y el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores que efectivamente corresponda enterar en el mes de que se trate, de los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, siempre que este último monto sea mayor. El resultado obtenido será el monto del estímulo que podrán acreditar en el pago del mes de que se trate, contra el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores que deban enterar en dicho mes.

Año	Estímulo %
2009	60
2010	30
2011	10

En caso de que en alguno de los meses de los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011 no se haya aplicado el estímulo a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, el mismo se podrá aplicar a cualquiera de los meses siguientes, siempre y cuando se trate del mismo ejercicio fiscal.

Estos beneficios contenidos en el artículo 2 del decreto anteriormente señalado se extendieron por más tiempo, con fundamento en la Ley de Ingresos de la Federación, de conformidad con el siguiente cuadro comparativo:

2011	<p>A las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos, que se hubieren adherido al Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, se les extenderá el beneficio referido en el artículo segundo, fracción I de dicho Decreto, hasta el ejercicio fiscal de 2010 y anteriores, siempre y cuando se encuentren al corriente en los enteros correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2010. Dichos órdenes de gobierno, en lugar de aplicar los porcentajes establecidos <i>en el artículo segundo, fracción II del mencionado Decreto, podrán aplicar el 60 por ciento para el año 2011 y el 30 por ciento para el año 2012.</i></p>
2012	<p>A las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos, que se hubieren adherido al Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, <i>en lugar de aplicar los porcentajes establecidos en el artículo segundo, fracción II del mencionado Decreto, podrán aplicar el 60 por ciento para el año 2012 y el 30 por ciento para el año 2013.</i></p>
2013	<p>Las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos que se hubieran adherido al “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, se les extenderá el beneficio referido en el artículo segundo, fracción I de dicho Decreto, <i>en lugar de aplicar los porcentajes establecidos en el artículo segundo, fracción II del mencionado Decreto, podrán aplicar el 60 por ciento para el año 2013 y el 30 por ciento para el año 2014.</i></p>

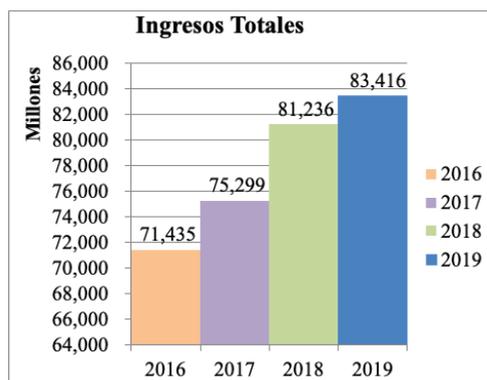
Cuadro comparativo sobre la aplicación de los beneficios fiscales del decreto publicado en el DOF en fecha 5 de diciembre de 2008

Fuente: Elaboración propia con base en las Leyes de Ingresos de la Federación para los ejercicios 2011, 2012 y 2013

De esta manera, se puede observar que tal estímulo se encontró vigente y operando desde el ejercicio fiscal 2008 hasta el 2014, ya que en el 2015 comenzó el programa del ISR Participable.

4. Cuantificación de los ingresos previstos por concepto de ISR Participable

Ahora bien, es momento de realizar un análisis comparativo y exhaustivo acerca del impacto del ISR Participable. En una primera instancia debemos analizar la recaudación total prevista por el Gobierno del Estado de Guanajuato en la Ley de Ingresos respectiva, para lo cual tomaremos en cuenta los ejercicios fiscales correspondientes a 2016, 2017, 2018 y 2019.



	2016	2017	2018	2019
INGRESOS TOTALES	71,435,057,590	75,299,355,780	81,236,154,297	83,415,970,643
VAR. % DE LOS ING. TOTALES		5.41%	7.88%	2.68%

Tabla 1 y Gráfico 1: Ingresos totales según las leyes de ingresos del estado de Guanajuato durante los ejercicios fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de las Leyes de Ingresos para el estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019, publicadas en el Periódico Oficial del Estado de Guanajuato

Tal como se puede observar, si bien es cierto que los ingresos totales del estado de Guanajuato han ido al alza en todos los ejercicios fiscales, también lo es que para el ejercicio fiscal 2019 la expectativa de aumento con relación al ejercicio fiscal inmediato anterior (2018) es del 2.68%, un porcentaje muy bajo comparándolo con la tasa anual de inflación para el 2018, que fue del 4.83% de conformidad con el comunicado de prensa 004/19 de fecha 9 de enero de 2019 emitido por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI, 09 de Enero de 2019). Al Analizar la variación anterior, nos podemos dar cuenta que el estado de Guanajuato prevé una recaudación que pudiera limitar el gasto público, es decir, que el aumento con respecto al ejercicio 2018 es tan raquítico, y si además le restamos el efecto inflacionario, provocará que varios programas gubernamentales vean afectados su presupuesto. Ante tal problemática, el pre-

sente trabajo de investigación se vuelve de vital importancia para ayudar a conseguir los recursos que puedan traer como beneficio más seguridad, educación y desarrollo económico al estado de Guanajuato. Ahora bien, es importante cuantificar el impacto del ISR Participable dentro de las expectativas de ingreso de los ejercicios fiscales anteriormente mencionados, respecto al total de ingresos de la entidad federativa.

	2016	2017	2018	2019
INGRESOS TOTALES	71,435,057,590	75,299,355,780	81,236,154,297	83,415,970,643
ISR PARTICIPABLE	1,998,443,167	2,724,826,647	3,069,503,420	3,038,888,741
VARIACIÓN ANUAL		36.35%	12.65%	-1.00%
RESPECTO A LOS ING. TOT.	2.80%	3.62%	3.78%	3.64%

Tabla 2: Ingresos totales y del ISR Participable según las Leyes de Ingresos del estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de las Leyes de Ingresos para el estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019, publicadas en el Periódico Oficial del Estado de Guanajuato

Tal como se puede observar, durante los ejercicios fiscales mencionados, los rangos en que el ISR Participable contribuye a la recaudación total estatal varían del 2.80% al 3.78%, esperando recaudar para este ejercicio 2019, la cantidad aproximada de 3 mil millones de pesos. Si bien es cierto que es una cantidad muy importante, no podemos omitir que esta sufrió un leve descenso en comparación con lo esperado por recaudar en el ejercicio fiscal 2018, pues dicha disminución es equivalente al 1%.

Con el fin de reforzar el punto central del presente trabajo de investigación sea conveniente realizar un comparativo con respecto a otros tipos de ingresos del estado de Guanajuato, para lo cual escogeremos a los impuestos cedulares, al impuesto sobre nómina y a los incentivos de colaboración fiscal.

	Recaudación total prevista por ejercicio			
2016	2016	2017	2018	2019
IMPUESTOS CEDULARES	152,246,575	178,875,039	207,071,834	239,380,783
IMPUESTO SOBRE LA NOMINA	2,549,401,739	2,745,724,767	2,985,129,164	3,894,558,552
INCEN. DE COLABORACIÓN FISCAL	1,053,990,897	1,483,436,029	1,847,868,105	2,091,018,014
ISR PARTICIPABLE	1,998,443,167	2,724,826,647	3,069,503,420	3,038,888,741

Tabla 3: Comparativa de distintas clases de ingresos según las leyes de ingresos del estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de las Leyes de Ingresos para el estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019, publicadas en el Periódico Oficial del Estado de Guanajuato

La tabla anterior muestra los ingresos esperados por cada uno de los conceptos, según datos obtenidos de la Leyes de Ingresos respectivas. A continuación, se expondrán de una manera más gráfica para facilitar su comprensión.

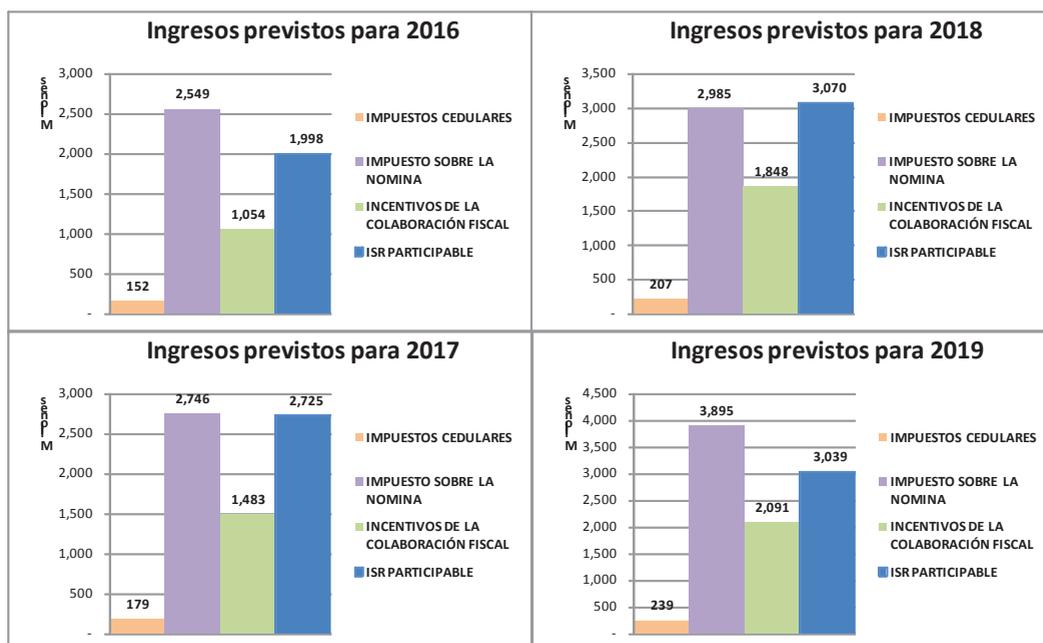


Gráfico 2: Comparativa de fuentes de ingresos según las Leyes de Ingresos del Estado de Guanajuato durante los ejercicios fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de las leyes de Ingresos para el Estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019, publicadas en el Periódico Oficial del Estado de Guanajuato

Una vez realizado el análisis anterior, se mostrarán una serie de gráficas y tablas cuyo objetivo es realizar una comparación entre los ingresos presupuestados contra los efectivamente recibidos en los ejercicios fiscales 2016, 2017, 2018 y lo relativo hasta el mes de junio, contra lo efectivamente recaudado en esos periodos:

COMPARATIVA INGRESOS ESPERADOS CONTRA EFECTIVAMENTE RECIBIDOS

	TOTAL INGRESO ESPERADO	TOTAL INGRESO RECIBIDO	DIFERENCIA	dif %	VAR. ANUAL SOBRE ING. REAL	INFLACIÓN ANUAL	VAR. ANUAL REAL	OBS
2016	71,435,057,590	86,056,553,914	14,621,496,324	20%		3.36%		
2017	75,229,355,780	88,710,899,469	13,411,543,689	18%	3%	6.77%	-3.69%	
2018	81,236,154,297	93,292,035,573	12,055,881,276	15%	5%	4.83%	0%	
2019	83,415,970,643	50,285,350,206	-33,130,620,437	-40%	-46%	3.95%	-50.05%	(1)*(2)*

Tabla 4: Comparativa de ingresos esperados contra efectivamente recibidos conforme las leyes de ingresos del estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de las Leyes de Ingresos para el estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019, publicadas en el Periódico Oficial del Estado de Guanajuato

(1)* La cifra de ingresos recibidos del 2019 corresponde hasta los datos recabados de junio del 2019.

(2)* Se utiliza la inflación anual acumulada a la fecha de junio 2019

COMPARATIVA DEL INGRESO DEL ISR PARTICIPABLE ESPERADO CONTRA EL EFECTIVAMENTE RECIBIDO

	ISR PARTICIPABLE PRESUPUESTADO	ISR PARTICIPABLE RECAUDADO	DIFERENCIA	dif %	VAR. ANUAL SOBRE ING. REAL	INFLACIÓN ANUAL	VAR. ANUAL REAL	OBS
2016	1,998,443,167	2,642,877,607	644,434,440	32%		3.36%		
2017	2,724,826,647	2,634,134,174	-90,692,473	-3%	-0.33%	6.77%	-7.10%	
2018	3,069,503,420	3,272,871,348	203,327,928	7%	24.25%	4.83%	19.42%	
2019	3,038,888,741	2,014,414,326	-1,024,469,415	-34%	-38.45%	3.95%	-42.40%	(1)*(2)*

Tabla 5: Comparativa de ingresos esperados contra efectivamente recibidos conforme las leyes de ingresos del estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de las Leyes de Ingresos para el estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019, publicadas en el Periódico Oficial del Estado de Guanajuato

(1)* La cifra del ISR participable recibido del 2019 corresponde hasta los datos recabados de junio del 2019.

(2)* Se utiliza la inflación anual acumulada a la fecha de junio 2019.

COMPARATIVA DEL ISR PARTICIPABLE RESPECTO A LOS INGRESOS ESPERADOS Y EFECTIVAMENTE RECAUDADOS

	TOTAL INGRESO ESPERADO	TOTAL INGRESO RECIBIDO	ISR PARTICIPABLE PRESUPUESTADO	ISR PARTICIPABLE RECAUDADO	% RESPECTO A LO PRESUPUESTADO	% RESPECTO A LO RECAUDADO	% VAR. PRESUP. Y RECAUDADO	OBS
2016	71,435,057,590	86,056,553,914	1,998,443,167	2,642,867,607	2.80%	3.07%	0.27%	
2017	75,229,355,780	88,710,899,469	2,724,826,647	2,634,134,174	3.62%	2.97%	-0.65%	
2018	81,236,154,297	93,292,035,573	3,069,503,420	3,272,831,348	3.78%	3.51%	-0.27%	
2019	83,415,970,643	50,285,350,206	3,038,888,741	2,014,419,326	3.64%	4.01%	0.36%	(1)*(2)*

Tabla 6: Comparativa del % del ISR Participable respecto a los ingresos esperados y efectivamente recaudados conforme las leyes de ingresos del estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de las Leyes de Ingresos para el estado de Guanajuato 2016, 2017, 2018 y 2019, publicadas en el Periódico Oficial del Estado de Guanajuato

(1)* La cifra de ingresos recibidos del 2019 corresponde hasta los datos recabados de junio del 2019. El porcentaje de avance del año es del 50% La cifra del ISR participable recibido del 2019 corresponde hasta los datos recabado de junio del 2019.

(2)* Se utiliza la inflación anual acumulada a la fecha de junio 2019.

5. Validación del ISR Participable y sus principales inconsistencias

Tal como se mencionó, los entes públicos deben realizar el entero y pago del ISR Retenido de sus trabajadores y, a su vez, realizar el timbrado de su nómina, este proceso consiste en que los recibos de nómina en los cuales se encuentra la retención del ISR de cada trabajador deben ser generados en formato XML (Extensible Markup Language), sellados por el patrón y timbrados por parte del SAT. Por tanto, el ISR a cargo de la declaración mensual debe ser el mismo que la suma del impuesto retenido de todos CFDI (Comprobante Fiscal Digital por Internet) de nómina, al proceso de realizar la comparación entre estos dos conceptos se le llama validación.

Una vez que ya hemos analizado cómo se realiza el proceso de validación del ISR Participable es conveniente señalar las principales causas por las cuales los entes públicos no logran obtener la totalidad de ingresos posibles derivados de la aplicación del artículo 3-B de la Ley de Coordinación Fiscal:

1) No han realizado nunca el timbrado de la nómina

Por extraño que parezca, y a pesar de que existe la obligación de timbrar la nómina, de conformidad con el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) y 99 de la LISR, todavía existen muchos entes públicos que nunca han realizado el timbrado de su nómina, esta situación es bastante grave tanto en el área fiscal como en el área administrativa, ya que están desperdiciando el ingreso proveniente del ISR Participable, incluso hay entes que realizan las retenciones de conformidad con el artículo 96 de la LISR y presentan y pagan la declaración mensual, sin embargo, el hecho de no tener timbrada la nómina les impide participar de este programa.

Propuesta de solución: Al respecto, es necesario que reúnan la información de sus nóminas cotejadas con la declaración del ISR, y realicen el proceso de timbrado de nómina, ya sea dentro de la aplicación gratuita para generar facturas del SAT o a través de un programa de facturación.

2) Falta de timbrado en diversos periodos

Existen muchos entes que no tienen conciliado su timbrado con el impuesto declarado, esto trae como consecuencia que no se logre una validación total del ISR Participable, en muchos casos esto es debido a que, si bien el ente público realiza el timbrado de su nómina, este timbrado es inferior al ISR declarado, lo cual nos lleva a la conclusión de que todavía está pendiente por timbrar una cantidad de recibos de nómina.

Propuesta de solución: Se sugiere realizar la conciliación entre la información del timbrado y lo declarado en los primeros días del mes siguiente al que se declara, para el efecto de detectar si existen recibos pendientes de timbrar. Estas acciones deberán efectuarse antes de la fecha de corte de la información del timbrado del SAT.

3) Falta de presentación de la declaración en las fechas de corte del SAT

Si bien es cierto que el cumplimiento de los entes en cuanto a la presentación de las declaraciones mensuales del ISR Retenido de los trabajadores debe realizarse según lo establecido en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual refiere que las declaraciones deberán presentarse a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, es también cierto que presentar la declaración el día 17 trae como consecuencia que no se pueda validar el impuesto en el reporte de inconsistencias del ISR Participable del mes siguiente, ya que el corte de información respecto a las declaraciones se realiza aproximadamente el día 12 de cada mes por parte del SAT

Propuesta de solución: Con el objeto de tener una validación constante del ISR Participable de cada ente público se sugiere realizar la declaración y el entero del ISR Retenido de los trabajadores antes del día 12 de cada mes, realizando lo anterior, y con la salvedad de que el timbrado sea congruente con el ISR a cargo de la declaración, se obtendrá de forma constante la validación del ISR Participable, mes con mes.

4) ISR timbrado en exceso

Esta situación ocurre cuando el ISR de los CFDI sin inconsistencia es superior en un 1% o más en relación al ISR a Cargo, la consecuencia es que no se obtendrá la validación en tanto el ente no realice las correcciones necesarias, ya sea presentar una aclaración, realizar cancelaciones a uno o varios CFDI o presentar una declaración complementaria aumentando el ISR a Cargo.

Propuesta de solución: Se sugiere realizar conciliaciones mensuales con el objeto de determinar si la inconsistencia proviene por un timbrado en exceso, para de esta manera realizar las cancelaciones correspondientes, verificar si se encuentran en alguno de los supuestos de procedencia de las aclaraciones o en su caso se trata de un

error en la presentación de la declaración correspondiente. Al respecto, es bastante útil solicitar al enlace con el SAT un reporte llamado “Relación UUID”, el cual contiene una relación de cada UUID (Folio Fiscal) que el SAT registra como timbrado, con el objetivo de compararlo contra la información de la nómina de cada ente, ello con el fin de detectar de una forma fácil, rápida y precisa las diferencias entre lo timbrado y lo declarado.

5) ISR ahora timbrado en exceso

El ISR ahora timbrado en exceso ocurre cuando algún periodo ya fue validado para efectos del ISR Participable, y los recursos ya fueron entregados a dicho ente, lo anterior con base a que el ISR a cargo y el ISR sin inconsistencias resultaron ser congruentes, sin embargo, tiempo después, el ente realiza timbrado adicional para dicho periodo, trayendo como consecuencia que ahora el ente tenga un ISR sin inconsistencias superior en un 1% al ISR a cargo de su declaración. Al ocurrir dicha situación el SAT avisará al ente hasta en tres ocasiones consecutivas dentro del reporte de inconsistencias mensual el ISR ahora timbrado en exceso, es decir, que se tiene como oportunidad para solventar esta inconsistencia durante tres meses, en caso de ser omisos después del tercer aviso el SAT quitará el recurso que ya se haya validado y participado de ese periodo. Esto es un problema bastante severo, pues en lugar de estar recibiendo más recurso proveniente del ISR Participable los entes públicos perderían lo que ya les han participado.

Propuesta de solución: Se sugiere realizar conciliaciones mensuales con el objeto de determinar si la inconsistencia proviene por un indebido timbrado en exceso, para de esta manera realizar las cancelaciones correspondientes, verificar si se encuentran en alguno de los supuestos de procedencia de las aclaraciones, con el fin de iniciar este procedimiento, o si en su caso se trata de un error en la presentación de la declaración correspondiente. Al respecto es bastante útil solicitar al enlace con el SAT un reporte llamado “Relación UUID”, el cual contiene una relación de cada UUID (Folio Fiscal) que el SAT registra como timbrado, con el objeto de compararlo contra la información de la nómina de cada ente, para con ello detectar de una forma fácil, rápida y precisa las diferencias entre el timbrado y lo declarado.

6) Falta de conocimiento sobre el programa del ISR Participable

No es un secreto el hecho de que muy pocos profesionistas, contadores, abogados e incluso servidores públicos desconocen cómo funciona el programa del ISR Participable, este desconocimiento entre los entes públicos trae como consecuencia existan muchos

periodos pendientes de recibir participación desde enero del 2015, desaprovechando una gran oportunidad de incrementar el erario público municipal y estatal, con el objeto de solventar el gasto público respectivo.

Propuesta de solución: Se sugiere que personal especializado en la validación del ISR Participable, acompañados por especialistas fiscales en tópicos como declaraciones y el timbrado del CFDI de nómina, realicen capacitaciones constantes a los servidores públicos con el objetivo de mostrarles el proceso de validación del ISR Participable, los requisitos para el correcto llenado del timbrado de la nómina, así como las principales inconsistencias y soluciones para lograr la recaudación de este.

7) Falta de personal de los entes públicos para realizar las conciliaciones

Tener conciliado el ISR a cargo contra el ISR sin inconsistencias de los CFDI es un proceso laborioso, por tanto hay que dedicarle mucho tiempo, esto se vuelve un problema para el personal de los entes públicos ya que deben realizar muchas otras actividades y por cuestión de tiempo no logran terminar las conciliaciones, el timbrado completo o las cancelaciones de CFDI.

Propuesta de solución: Se sugiere hacer conciencia a los directores administrativos de los entes públicos de que conozcan el impacto económico que representa la recaudación del ISR Participable, con el objeto de que destinen personal exclusivamente para realizar esta actividad.

8) Falta de interés de los entes públicos para recaudar el ISR Participable

Es por demás conocido que algunos entes públicos, sobre todo los autónomos o descentrados, no atienden el tema del ISR Participable, ya que según ellos no se ven beneficiados de manera directa por dicha recaudación.

Propuesta de solución: Llevar a cabo un convenio entre todos los entes públicos estatales y municipales con el objeto de que la atención y recaudación del ISR Participable sea de carácter obligatorio para todos los entes, ante ello deberán destinar el tiempo y personal adecuado para dicha actividad, so pena de una disminución real en los recursos que reciban por parte del Estado, y como beneficio, mediante el convenio se establecerá un porcentaje de participación que reciban de manera directa con base a lo que vayan validando, lo anterior será un incentivo mediante el cual los entes buscarán validar para obtener un recurso adicional.

9) Falta de personal que exclusivamente atienda el tema del ISR Participable

Actualmente no se cuenta dentro del estado de Guanajuato con una estructura y personal que realicen exclusivamente las funciones de apoyo para lograr la recaudación del ISR Participable, solo se cuenta con el auxilio del personal de la Dirección General de Recursos Humanos, quienes además de realizar las funciones inherentes a su puesto, como el cálculo de los impuestos y demás contribuciones de la nómina de las dependencias centralizadas de Gobierno del Estado y del timbrado de las nóminas ordinarias y extraordinarias, tiene que brindar asesoría, capacitación, seguimiento, subir aclaraciones o enviar reportes de la recaudación del ISR Participable.

Propuesta de solución: La propuesta versa sobre la creación de un área específica dentro de recursos humanos, para efecto de coadyuvar con los entes municipales y estatales para lograr una eficiencia recaudatoria en el tema del ISR Participable.

6. Funciones del área de recuperación del ISR Participable

Entre las funciones del área encargada de la recuperación del ISR Participable se encuentran:

- Ser el enlace de los entes municipales y estatales con la Dirección de Política de Ingresos, de la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración del Estado de Guanajuato en cuanto a la obtención del ISR Participable y dictar la política de recuperación respectiva.
- Realizar cursos de capacitación masivos a los funcionarios de los entes municipales estatales explicando cómo funciona el proceso de validación, los cambios en el CFDI de Nómina y cómo subsanar las principales diferencias del Reporte Global del SAT.
- Dirigir el proyecto de creación de un portal que permita a todos los entes públicos descargar el Reporte Global de Inconsistencias del SAT, así como la relación de UUID's que les permita facilitar su conciliación y también para subir sus aclaraciones ante el SAT respecto al timbrado.
- Realizar reportes, indicadores y gráficas de recaudación del ISR Participable para entes municipales y estatales.
- Realizar visitas de supervisión y asesoría personalizada a aquellos entes municipales y estatales que presenten las principales inconsistencias, levantado un acta circunstanciada.

- Brindar asesoría telefónica, a través de correo electrónico y presencial a los funcionarios municipales y estatales respecto a los temas relacionados al ISR Participable.
- Elaborar informes dirigidos a los responsables de la recaudación municipal y estatal sobre el avance en cuanto a la obtención del ISR Participable.
- Elaborar guías y manuales de validación, así como oficios de seguimiento y circulares a los entes municipales y estatales.
- Realizar estudios de derecho comparado respecto a cómo otras entidades federativas están realizando la supervisión, control y seguimiento de la recaudación del ISR Participable.
- Elaborar una propuesta de convenio de colaboración entre el estado de Guanajuato y sus municipios y las entidades autónomas, paraestatales y desconcentradas con el objeto de lograr una mayor eficiencia en cuanto a la recaudación del ISR Participable.

7. Propuesta de Estímulo del ISR Participable a las personas físicas y personas morales que paguen sueldos y salarios asimilables

Iniciativa que adiciona la Fracción XIII al Artículo 16 de la próxima Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2021

Exposición de motivos:

1. El impuesto sobre la renta ha sido históricamente la contribución más importante para el fisco en México, su objeto son los ingresos que perciben las personas físicas y morales que se ubican en los supuestos previstos en el artículo 1 de la ley respectiva.
2. El fisco mexicano ha realizado notorios esfuerzos para eficientar la recaudación de este y otros impuestos a través del uso de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), por lo que ahora las personas físicas y morales tienen como obligación expedir estos comprobantes por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones que efectúen, esto último de conformidad con el artículo 29 del CFF.
3. Tal como se mencionó en el punto número 2, es obligatorio para las personas físicas y morales expedir el CFDI respecto a las retenciones que efectúen, siendo un ejemplo de esto las retenciones previstas en el artículo 96 de la LISR, referentes a las retenciones a sueldos y salarios. Es por tanto una obligación realizar la retención del punto anterior cuando se realicen

pagos a las personas físicas mencionadas en el artículo 94 de la LISR, es decir, los patrones tienen la obligación de retener y expedir un CFDI respecto a los ingresos que perciben sus trabajadores.

4. No óbice lo comentado anteriormente, es notorio que muchos patrones no realizan el timbrado de su nómina e incluso no realizan las retenciones ni presentan declaraciones del ISR retenido a sus trabajadores.
5. Es por ello se considera que dentro de los rubros de la facturación electrónica, el tema de los CFDI de nómina es el tema en el cual los contribuyentes se encuentran más atrasados en cuanto a su cumplimiento.

7.1. Contenido de la reforma

La presente iniciativa tiene por objeto incentivar a las personas físicas y morales que tengan trabajadores para el efecto de que implementen los controles internos y procedimientos administrativos necesarios para expedir el CFDI de Nómina de conformidad con el marco normativo fiscal vigente, así como realizar el cálculo del ISR Retenido sobre los ingresos percibidos por sus trabajadores y presentar la declaración respectiva y el entero del impuesto. Por lo que se prevé la creación de un estímulo que permita que un porcentaje (10%) del ISR Retenido de los trabajadores declarado y pagado, sea acreditable para el patrón en su declaración anual. Lo anterior con el objeto de incentivar a los patrones para efecto de cumplir al 100% con estas obligaciones fiscales, permitiéndoles obtener un beneficio real y tangible en el ejercicio fiscal 2020, al crear los controles internos necesarios y sobre todo la cultura de contribuir con estas obligaciones, permitiendo a la Federación, en cuanto finalice este beneficio, contar con un padrón actualizado que de manera constante cumpla con esta obligación, mejorando con ello la recaudación a corto, mediano y largo plazo.

7.2. Mecánica de cálculo

Las personas físicas y personas morales que realizan el pago a los sujetos comprendidos en el artículo 94 de la LISR, deberán llevar un registro por mes que incluya los siguientes datos:

- a. ISR a Cargo.- Es el impuesto a cargo contenido en la declaración mensual de ISR Retenido de los Trabajadores
- b. ISR del timbrado.- Sumatoria del total de impuestos retenidos de los CFDI de nómina
- c. Diferencia.- Se realiza una resta del ISR a Cargo (declaración) menos el ISR del timbrado

d. Validado.- Cuando no existe diferencia entre el ISR a Cargo y el ISR del timbrado se considera que está validado dicho periodo, en caso de existir alguna diferencia no debe validarse

e. ISR Pagado.- Corresponde al ISR efectivamente pagado por las personas físicas o morales en cada mes.

f. Estímulo.- Una vez que se encuentra validado, se procede a multiplicar el ISR pagado por el porcentaje mencionado en la Ley de Ingresos

g. Total Estímulo.- Es la suma de todos los periodos en los que se haya otorgado un estímulo

DECLARACIONES MENSUALES ISR RETENIDO EN 2020						DECLARACIÓN ANUAL 2020		
	ISR A CARGO (DECLARADO)	ISR DEL TIMBRADO	DIFERENCIA	VALIDADO	ISR PAGADO (DECLARACIÓN)	ESTIMULO	CONCEPTO	MONTO
ENE	100,000	100,000	-	SI	90,000	9,000	INGRESOS ACUMULABLES	30,000,000
FEB	110,000	110,000	-	SI	100,000	10,000	DEDUCCIONES AUTORIZADAS	25,000,000
MAR	120,000	130,000	- 10,000	NO	110,000		PTU PAGADA EN EL EJER.	0
ABR	130,000	150,000	- 20,000	NO	120,000		UTILIDAD FISCAL	5,000,000
MAY	140,000	140,000	-	SI	130,000	13,000	PÉRDIDAS FISCALES	-
JUN	150,000	150,000	-	SI	140,000	14,000	RESULTADO FISCAL	5,000,000
JUL	160,000	160,000	-	SI	150,000	15,000	TASA ISR	30%
AGO	170,000	170,000	-	SI	160,000	16,000	ISR DEL EJERCICIO	1,500,000
SEP	180,000	180,000	-	SI	170,000	17,000	PAGOS PROVISIONALES	1,400,000
OCT	190,000	190,000	-	SI	180,000	18,000	ISR POR PAGAR	100,000
NOV	200,000	200,000	-	SI	190,000	19,000	ACREDITAMIENTO ESTIMULO	151,000
DIC	210,000	210,000	-	SI	200,000	20,000	ISR A FAVOR	51,000
TOTAL DE ESTIMULO						151,000		

Tabla 7. Cálculo y aplicación del estímulo del ISR retenido de sueldos y salarios.

Fuente: Elaboración propia

Al respecto, quepa mencionar el texto adicionado en la Ley de Ingresos de la Federación:

Artículo 16. Durante el ejercicio fiscal de 2021, se estará a lo siguiente:

Las personas físicas y morales obligadas a efectuar la retención del impuesto sobre la renta de conformidad al artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta recibirán un estímulo fiscal equivalente al 10% del impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores, enterado y pagado, siempre que hayan expedido correctamente los comprobantes fiscales relativos a los pagos efectuados a los sujetos comprendidos en el artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El estímulo consistirá en considerar como acreditable para efectos del impuesto sobre la renta, la cantidad mencionada en el párrafo anterior, durante el cálculo anual de las personas físicas y morales, en caso de resultar con saldo a favor de la declaración del impuesto sobre la renta, podrá aplicarlo en ejercicios subsecuentes, así como solicitar su devolución en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación [...]

8. Conclusiones

Es deber de todas las autoridades fiscales de las entidades federativas y municipios incrementar la recaudación con el objeto de tener más ingresos listos y dispuestos a ser ejercidos en favor del bienestar social, sin embargo, no se debe dejar de lado que estos incrementos en los ingresos no debe ser a causa de un detrimento en la capacidad contributiva de los ciudadanos, es por ello que este artículo ha explicado de manera analítica, comparativa y razonable, una forma de que estos entes públicos puedan incrementar sus ingresos atendiendo de manera correcta y completa el tema del ISR Participable de conformidad con el artículo 3-B de la Ley de Coordinación Fiscal.

Adicional a la investigación, se presentó una guía de soluciones para los principales problemas en cuanto al proceso de validación del ISR Participable, mismo que deberá servir para poder obtener la participación del ISR al 100% en la siguiente emisión del reporte de inconsistencias respectivo.

El contar con controles internos relativos al correcto cumplimiento del proceso de timbrado y entero y pago del impuesto permitirá a los entes públicos la posibilidad de obtener de forma inmediata mes con mes los recursos provenientes del ISR Participable. Cumpliendo lo anterior, los entes públicos estatales y municipales estarían aprovechando de una manera eficiente con los objetivos planteados del Federalismo Hacendario contemplado en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Referencias

- Castañeda Ortega, R. (2019). Hacia una política fiscal redistributiva para el fortalecimiento de los ingresos estatales y municipales. *Federalismo Hacendario*, 26-33.
- INEGI. (09 de Enero de 2019). Comunicado de prensa Núm. 004/19.
- López, A. Y. (2019). Una Nueva Visión de la Colaboración Administrativa en Materia Tributaria. *Federalismo Hacendario*, 34-39.
- Serna de la Garza, J. M. (2004). *Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo en México*. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México.